

apff

association
de planification
fiscale et financière

R E V U E

A

PFF

PLANIFICATION

FISCALE

ET SUCCESSORALE

Vol. 27, n° 1 • 2006

ARTICLES

La doctrine de rectification de contrats et son application
en droit fiscal : étude comparée des principes de
common law, droit civil et droit corporatif
Chikwa Zahinda

17

La fiscalité de la fiducie aux fins de garantie
Fanny Brodeur

109

La renonciation au délai de prescription par le contribuable :
comparaison entre la *Loi de l'impôt sur le revenu*
et la *Loi sur les impôts*
Mélanie Renaud

161

CHRONIQUES

Décisions récentes fédérales
Wilfrid Lefebvre et Dominic C. Belley

203

Harmonisation de la législation fiscale fédérale - Partie I
Michelle Desrosiers

213

Harmonisation de la législation fiscale fédérale - Partie II
Philippe Denault

235

Revue de planification fiscale et successorale

Cette publication doit être citée : (2006), vol. 27, n° 1
*Revue de planification fiscale
et successorale*

Les opinions exprimées dans cette publication sont propres aux auteurs des articles. L'exactitude des citations et des références relève de la responsabilité des auteurs.
--

Veillez adresser toute correspondance à :

APFF

445, boul. Saint-Laurent, bureau 300

Montréal (Québec) H2Y 2Y7

Téléphones : (514) 866-2733 – (sans frais) 1 877 866-2733

Télécopieurs : (514) 866-0113 – (sans frais) 1 877 866-0113

INTERNET : WWW.APFF.ORG

Courrier électronique : apff@apff.org

© 2006, Association de planification fiscale et financière

Tous droits réservés. La reproduction ou transmission, sous quelque forme ou par quelque moyen (électronique ou mécanique, y compris la photocopie, l'enregistrement ou l'introduction dans tout système informatique ou de recherche documentaire) actuellement connu ou non encore inventé, de toute partie de la présente publication, faite sans le consentement écrit de l'éditeur est interdite sauf dans le cas où quelqu'un désire citer de courts extraits. Dans ce dernier cas, mention doit absolument être faite et de l'auteur et de la revue comme source de référence.

ISSN 0708-5079

Dépôt légal, 2^e trimestre 2006

Bibliothèque nationale du Québec

Bibliothèque nationale du Canada

COMITÉ DE LA REVUE

PRÉSIDENT :

Pierre Séguin, avocat

Ministère de la Justice du Québec

COORDONNATRICE :

Diane Gagnon, avocate

Directrice de l'édition – APFF

MEMBRES :

France Bordeleau, CGA, M. Fisc.

Standard Life

Paule Gauthier, CA, LL. M., Pl. Fin.

Financière Banque Nationale

Chantal Jacquier, avocate

Ministère de la Justice du Canada

Suzanne Landry,

Ph. D., M. Fisc., FCA, CMA

Université de Québec à Montréal

Daniel Marion, CA

Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.

Michel Ostiguy, avocat

Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

Jean-François Thuot, CGA, M. Fisc.

Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.

Jean-Pierre Vidal, CA, Ph. D.

École des hautes études commerciales

MEMBRE D'OFFICE :

Daniel Bourgeois, avocat, BAA, M. Fisc.

Président-directeur général – APFF

Toute personne, membre de l'APFF, désireuse de participer aux travaux du comité de publication de la *Revue* peut communiquer avec M^c Diane Gagnon, directrice de l'édition, au numéro de téléphone suivant : (514) 866-2733, poste 209, ou à l'adresse électronique suivante : gagnond@apff.org.

POLITIQUE ÉDITORIALE

Toute personne, membre de l'APFF, intéressée à publier dans la *Revue de planification fiscale et successorale* est invitée à soumettre un texte à l'APFF.

La *Revue* est publiée quatre fois par année et est distribuée à tous les membres de l'APFF. Elle présente des textes qui contribuent à l'avancement des connaissances et à l'amélioration des compétences en matière de fiscalité et de gestion patrimoniale. Ses lecteurs sont des experts chevronnés : avocats, notaires, experts-comptables, économistes et autres professionnels.

Le texte soumis doit être de haut niveau quant à sa rigueur et à son contenu et être d'intérêt pour les membres de l'APFF. Il doit être rédigé en français. De plus, un article ne doit pas avoir été soumis ou publié ailleurs. Le texte sera lu par des professionnels, membres du comité de publication de la *Revue*, qui décideront de sa publication ou non, tel quel ou avec des modifications. Le texte soumis sera évalué à l'aveugle.

Un texte accepté est ensuite soumis aux normes de présentation de l'APFF, telles qu'elles apparaissent dans le « Guide de présentation des publications de l'APFF ».

Une personne intéressée à publier doit d'abord présenter un résumé et un plan détaillé de son texte au comité de publication de la *Revue* pour approbation.

Le plan détaillé et le texte doivent être envoyés à l'attention de M^e Diane Gagnon, directrice de l'édition, soit sous forme papier (en trois exemplaires), soit sous forme électronique (gagnond@apff.org).

MEMBRES CORPORATIFS APFF
2006

ABITIBI CONSOLIDATED INC.

M. Francesco Alessi, CA

Directeur du service de la fiscalité

AGENCE DU REVENU DU CANADA

M. Jean-Jacques Lefebvre

Directeur, Division de l'évitement fiscal et des
vérifications spécialisées

AIG VIE DU CANADA

M. Daniel C. Duchesne, BAA, AVA, Pl. Fin.

Représentant senior, Marketing

ASSOCIATION CANADIENNE DES COMPAGNIES
D'ASSURANCES DE PERSONNES INC.

M. Yves Millette

Vice-président principal aux affaires québécoises

AVALON ACTUAIRES INC.

M. Daniel Lafrenière, ASA

Vice-président

AXA SERVICES FINANCIERS

M. Sylvain Gagné, MBA

Vice-président, Ventes et marketing

BANQUE LAURENTIENNE DU CANADA

M^{me} Chantale Lauzon, CA

Vice-présidente, Fiscalité

BARREAU DU QUÉBEC

M^e Jacques Houle, avocat

Directeur général

BDO DUNWOODY, S.R.L./LLP

M. Sylvain Guindon, CA, Pl. Fin.

Associé

BELL CANADA

M. Pierre Bertrand, CMA

Directeur, Fiscalité corporative

BESSNER GALLAY KREISMAN

M. Pierre Kirouac, CA, Pl. Fin.

Directeur principal en fiscalité

BMO BANQUE PRIVÉE HARRIS

M^{me} Renée-Claude Boileau, LL. B., MBA

Directeur adjoint, Services fiduciaires

BOILY HANDFIELD, CA

M. Fernand Boily, CA

Associé

BOTICA GROUPE FINANCIER

M. Serge Assayag, ASA

Président

BOURSE DE MONTRÉAL

M^{me} Anne Durand

Directeur, Développement des affaires

Clientèle institutionnelle

CANADIEN NATIONAL

M^c Sean Finn, avocat

Premier vice-président, chef de la direction des affaires
juridiques et secrétaire général

CARSWELL, UNE SOCIÉTÉ THOMPSON

M^{me} Annie Raymond

Conseillère aux ventes

CENTRE FINANCIER ASSEP INC.

M. Gérard Fournier, AVA

Président

CENTRE FINANCIER SFL MAISONNEUVE

M^{me} Claudie Caron, M. Fisc., Pl. Fin.

Directrice en fiscalité

CHALIFOUX DELISLE ET ASSOCIÉS

M. Claude Chalifoux, AVA, Pl. Fin.

Associé

CHAMBRE DE LA SÉCURITÉ FINANCIÈRE

M^{re} Micheline Rioux, avocate, AVA, Pl. Fin.

Syndic

CHAMBRE DES NOTAIRES DU QUÉBEC

M^c Denis Marsolais, notaire

Président

CIRQUE DU SOLEIL

M^{me} Annick Millette, CA

Chef, Service de fiscalité corporative et taxes indirectes

COMPAGNIE D'ASSURANCE DU CANADA SUR LA VIE

M. Phil Marsillo, AVA, Pl. Fin.

Vice-président principal, Distribution individuelle

COOPÉRATIVE FÉDÉRÉE DE QUÉBEC

M. Yves Jasmin, CA, LL.M. fisc.

Directeur de la fiscalité

DE GRANDPRÉ CHAIT S.E.N.C.R.L.

M^c Claude Désy, M. Fisc., FCA, avocat

Associé

DESJARDINS SÉCURITÉ FINANCIÈRE – Québec

M^{me} France Brassard, CA

Directrice, Fiscalité

DESJARDINS SÉCURITÉ FINANCIÈRE – Montréal

M. Louis Rouleau, AVA, Pl. Fin.

Conseiller principal

ENGEL, CHEVALIER – PROTECTION DU PATRIMOINE

M. Gilles Chevalier, Pl. Fin.

ERNST & YOUNG S.R.L./S.E.N.C.R.L.

M^{me} Danielle Laramée, CA

Associée

Directeur de la fiscalité pour l'Est du Canada

FÉDÉRATION DES CAISSES DESJARDINS DU QUÉBEC

M. Roger Champagne, CGA
Vice-président Fiscalité, MCD

FIDUCIE DESJARDINS, GESTION PRIVÉE

M. Jean Brunelle, Adm. A.
Vice-président, Ventes
Centres de gestion privée

FIERA YMG CAPITAL

M. André Sirard, M. Sc., CFA
Vice-président, Gestion privée

FINANCIÈRE BANQUE NATIONALE

M. Alain Legris, CA
Vice-président exécutif et
chef de la direction financière

FINANCIÈRE MANUVIE

M^{me} Diane Hamel, CGA
Directrice planification fiscale et successorale

FINANCIÈRE SUN LIFE

SUN LIFE DU CANADA,
COMPAGNIE D'ASSURANCE-VIE
M^e Hélène Marquis, avocate, D. Fisc., Pl. Fin., TEP
Conseillère principale en planification
Solutions en assurance personnes aisées

FISC CAP SERVICES CONSEILS INC.

M. André Cyr, B. comm.
Président

FONDATION DU GRAND MONTRÉAL

M^e Gaston E. Bouchard, avocat
Directeur, Planification des dons

FORCE FINANCIÈRE EXCEL

M. James McMahon, Pl. Fin.
Président-directeur général

GALLANT & ASSOCIÉS CA S.E.N.C.R.L.
M^{me} Renée Gallant, CA, M. Fisc.
Associée

GAZ MÉTRO
M^{me} Carole Paré, CA
Chef de service, Gestion fiscale

GESTION D'ACTIFS ASSANTE LTÉE
M. Armand Kessous, TEP
Directeur général

GESTION DE PATRIMOINE DUNDEE
M. Jean Rochon
Directeur, Placements

GESTION PRIVÉE DE PATRIMOINE CIBC INC.
M. Jacques Alarie, MBA
Premier vice-président – Directeur général

GL&V CANADA INC.
M. Marc Barbeau, CA, M. Fisc.
Vice-président, Trésorerie et Fiscalité

GROUPE ALTUS
M. Robert Dorion, ing., MBA, É.A., AACI
Vice-président exécutif, Évaluation foncière des recherches

GROUPE CLOUTIER ASSURANCES
M. Gilles Cloutier
Président

GROUPE FINANCIER MULTI COURTAGE INC.
M. Guy Duhaime, AVC, Pl. Fin.
Président et chef de la direction

GROUPE GESTION PRIVÉE SCOTIA
M. Jean-Paul Choucha
Chef et directeur général

GROUPE HLP
M. Yves Hamelin
Président

HARDY NORMAND & ASSOCIÉS S.E.N.C., CA
M. Marcel Lemay, FCA
Directeur du service de la fiscalité

INDUSTRIELLE ALLIANCE, ASSURANCE ET
SERVICES FINANCIERS
M. Normand Gervais, M. Fisc.
Directeur principal, Contrôle et fiscalité

INDUSTRIELLE ALLIANCE, VALEURS MOBILIÈRES INC.
M. Daniel Plante
Vice-président, Dirigeant responsable

ING CANADA
M. Yves Poulin, CMA
Vice-président, Fiscalité

INOTECH, EXPERTS-CONSEILS INC.
M. Alain Proulx, ing.
Président – Conseiller principal

INSTITUT QUÉBÉCOIS DE PLANIFICATION FINANCIÈRE
M. André Buteau, AVA, Pl. Fin.
Président

INVESTISSEMENT MANUVIE
M^c Robert Laniel, notaire, Pl. Fin., DESS comm., DESS fisc.
Conseiller principal

INVESTISSEMENT QUÉBEC
M. Denis Valois, économiste
Directeur des mesures fiscales

LA CAPITALE ASSURANCES MFQ INC.
M^{me} Guylaine Ouellet, CA
Gestion financière

LA SURVIVANCE, COMPAGNIE
MUTUELLE D'ASSURANCE-VIE
M. Stéphane Rochon, B. comm., AVA, Adm. A., RHU
Vice-président, Ventes et marketing
Assurance individuelle

LE GROUPE CSL INC.
CANADA STEAMSHIP LINES INC.
M^{me} Sophie Brûlotte, CA
Directeur, Fiscalité et planification financière

LE GROUPE OPTION RETRAITE INC.
M. Richard Dorval, B. Sc.
Président du Conseil
Chef de la direction

LES SERVICES INVESTORS LTÉE
M. Marcel Martin, Pl. Fin.
Vice-président

MCCARTHY TETRAULT S.R.L./S.E.N.C.R.L.
M^e Claude Desaulniers, avocat
Associé

MCLEAN BUDDEN LTÉE
M. Bill Healy, CFA
Vice-président et gestionnaire de portefeuilles

MORNEAU SOBECO
M. François Turgeon, LL. L., D.D.N., Pl. Fin.
Directeur

OPTION FORTUNE INC.
M^{me} Anne-Marie Girard-Plouffe, Adm. A., Pl. Fin., AVA, GPC, FICVM
Conseillère en sécurité financière

ORDRE DES COMPTABLES EN MANAGEMENT
ACCRÉDITÉS DU QUÉBEC
M. François Renaud, CMA
Président-directeur général

ORDRE DES COMPTABLES GÉNÉRAUX
LICENCIÉS DU QUÉBEC
M. Alain Girard, CGA, MBA
Président-directeur général

OSLER, HOSKIN & HARCOURT S.E.N.C.R.L./S.R.L.
M^e François Auger, avocat, CA

PÉTRIE RAYMOND, CA
M. Claude Bergel, CA, M. Fisc.

POWER CORPORATION DU CANADA
M. Maurice Fréchette, CGA
Directeur de la fiscalité

PPI QUÉBEC INC.
M. Claude Ménard, BAA, AVA, Pl. Fin., Adm. A.
Vice-président opérations

PREMTEC – Firme d'ingénierie
Crédits d'impôt en RS & DE
M. Jean-François Clément, ing.
Président

PUBLICATIONS CCH LTÉE
M. Michel Masse
Vice-président

RAYMOND CHABOT GRANT THORNTON S.E.N.C.R.L.
M. Jean Gauthier, CA, M. Fisc.
Associé

RBC ASSURANCES
M. Daniel Walsh, ASA
Vice-président régional, Est du Canada

RBC INVESTISSEMENTS
M. Tony Bellini, Pl. Fin.
Directeur des ventes
RBC Investissements – Planification financière

ROY MÉTIVIER ROBERGE SYNDICS
M. José Roberge, syndic, BA, CIRP

RSM RICHTER S.E.N.C.R.L.
M^{me} Diane Tsonos, BA, LL. B.

SSQ GROUPE FINANCIER
M. Michel Pelletier, FSA, FICA
Directeur principal, Actuariat et marketing

T.E. MIRADOR

M^{me} Diane Henry, CA, M. Sc., Pl. Fin.

Vice-présidente et directrice générale régionale

TRANSAMÉRICAVIE CANADA

M^e Serge Lessard, avocat, Pl. Fin., FLMI

Spécialiste, planification fiscale et successorale

TRANSCONTINENTAL INC.

M^{me} France-Élaine Duranceau, CA, LL.M. fisc.

Conseillère principale, Fiscalité

TRUST BANQUE NATIONALE

M^e Éric Laflamme, avocat

Président et chef de la direction

TRUST LOMBARD ODIER DARIER HENTSCH INC.

M. Michel Di Grégorio

Président

SOMMAIRE DE LA REVUE

Vol. 27, n° 1 • 2006

ARTICLES

- **La doctrine de rectification de contrats et son application en droit fiscal : étude comparée des principes de common law, droit civil et droit corporatif**
Chikwa Zahinda 17
- **La fiscalité de la fiducie aux fins de garantie**
Fanny Brodeur 109
- **La renonciation au délai de prescription par le contribuable : comparaison entre la *Loi de l'impôt sur le revenu* et la *Loi sur les impôts***
Mélanie Renaud 161

CHRONIQUES

- **Décisions récentes fédérales**
Wilfrid Lefebvre et Dominic C. Belley 203
 - **Harmonisation de la législation fiscale fédérale – Partie I**
Michelle Desrosiers 213
 - **Harmonisation de la législation fiscale fédérale – Partie II**
Philippe Denault 235
-

**LA DOCTRINE DE RECTIFICATION DE CONTRATS ET SON
APPLICATION EN DROIT FISCAL : ÉTUDE COMPARÉE DES
PRINCIPES DE COMMON LAW, DROIT CIVIL ET DROIT
CORPORATIF**

CHIKWA ZAHINDA, AVOCAT, M. FISC.
MINISTÈRE DE LA JUSTICE DU CANADA

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	19
1. LA RECTIFICATION EN COMMON LAW	23
1.1. LES PRINCIPES GÉNÉRAUX DE LA RECTIFICATION	23
1.1.1. L'erreur	24
1.1.2. La rectification	26
1.1.3. Autres procédés	27
1.2. CONDITIONS D'OCTROI D'UNE ORDONNANCE DE RECTIFICATION	28
1.2.1. Rectification en cas d'erreur mutuelle ou commune	29
1.2.2. Rectification en cas d'erreur unilatérale	33
1.3. LES RÈGLES DE PREUVE	37
1.4. CAS OÙ LA RECTIFICATION POURRAIT ÊTRE REFUSÉE	38
1.5. DOCUMENTS SUSCEPTIBLES DE RECTIFICATION	41
1.6. EFFET DE LA RECTIFICATION	42
1.7. CONCLUSION	43
2. LA CORRECTION DES ERREURS EN DROIT CIVIL	44
2.1. L'ERREUR EN DROIT CIVIL QUÉBÉCOIS	44
2.1.1. Le concept d'erreur	44
2.1.2. L'erreur, vice de consentement	46
2.1.3. L'erreur matérielle ne vicie pas le consentement	47
2.2. LES CONDITIONS PERMETTANT DE CORRIGER UN ÉCRIT	49
2.2.1. Les actes notariés	50
2.2.2. Les autres documents	54
2.3. LA PREUVE DE L'ERREUR MATÉRIELLE	55
2.4. EFFET DE LA CORRECTION	56
2.5. CONCLUSION	56

2.6.	RAPPROCHEMENT ENTRE LA CORRECTION DE DROIT CIVIL ET LA RECTIFICATION DE COMMON LAW	58
3.	LA RECTIFICATION EN DROIT CORPORATIF	62
3.1.	LES RÈGLES PRÉVUES PAR LA <i>LOI SUR LES COMPAGNIES</i>	62
3.2.	LES RÈGLES PRÉVUES PAR LA <i>LOI CANADIENNE SUR LES SOCIÉTÉS PAR ACTIONS</i>	64
3.2.1.	Le nouvel article 265 L.C.S.A.	64
3.3.	CONCLUSION	69
4.	JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE À LA RECTIFICATION DE TRANSACTIONS ET POSITION DES AUTORITÉS FISCALES	70
4.1.	ANALYSE DE CERTAINS JUGEMENTS DE NATURE FISCALE EN MATIÈRE DE RECTIFICATION	70
4.1.1.	L'affaire <i>St. Ives Resources</i>	71
4.1.2.	L'affaire <i>Bramco Holdings</i>	72
4.1.3.	L'affaire <i>Dale</i>	76
4.1.4.	L'affaire <i>Juliar</i>	81
4.1.5.	L'affaire <i>Sussex Square</i>	87
4.1.6.	L'affaire <i>P.G. Canada (Gestion R.F.)</i>	90
4.1.7.	L'affaire <i>B.E.A. Holdings</i>	93
4.2.	POSITION DES AUTORITÉS FISCALES	97
4.3.	CONCLUSION	102
	CONCLUSION	103
	ANNEXE 1	105

INTRODUCTION*

Le présent texte, présenté initialement dans le cadre du programme de maîtrise en fiscalité de l'Université de Sherbrooke, propose une analyse comparée de la doctrine de rectification¹ applicable dans les provinces de common law et de la correction d'erreurs en droit civil québécois. Il passe également en revue la correction d'erreurs en droit corporatif.

De plus en plus de contribuables se prévalent de ce remède qu'offre l'*equity* pour corriger un écrit qui ne reflète pas correctement leur intention. La question des implications de cette doctrine en droit fiscal se pose de plus en plus, surtout depuis l'arrêt de la Cour d'appel de l'Ontario dans l'arrêt *Juliar c. Canada (Procureur général)*² qui a appliqué celle-ci à une transaction qui avait abouti à des résultats que les parties voulaient éviter.

Tant dans les provinces de common law qu'au Québec, un contrat est un accord de volonté résultant d'une offre et d'une acceptation en vue de produire des effets juridiques³. Tout au long du processus de négociation contractuelle, les parties jouissent d'une grande liberté dans l'expression de leur accord⁴.

* La version originale du présent texte a été rédigée dans le cadre d'un essai présenté au programme de maîtrise en fiscalité de l'Université de Sherbrooke sous la codirection de Sandra Hassan, avocate générale au ministère de la Justice du Canada, et de Marie-Pierre Allard, professeure à l'Université de Sherbrooke. L'auteur est employé au ministère de la Justice du Canada. Toutefois, les opinions exprimées dans ce texte n'engagent que leur auteur et ne correspondent pas nécessairement à celles du ministère de la Justice du Canada. L'auteur tient à remercier M^e Michelle Desrosiers, M^e Joseph Sirois et M^e André Ouellette pour leurs précieux commentaires lors de la version antérieure du présent texte.

¹ Lord Hailsham of St. Marylebone, dir., *Halsbury's Laws of England*, 4^e éd., vol. 32, Londres, Butterworth, 1999, par. 57, p. 38; Jeffrey BERRYMAN, *The Law of Equitable Remedies*, Toronto, Irwin Law, 2000, p. 332; J. E. MARTIN, *Handbury & Martin Modern Equity*, 6^e éd., Londres, Sweet & Maxwell, 2001, p. 866.

² 99 D.T.C. 5743 (C.S.J. Ont.); confirmé par 2000 D.T.C. 6589 (C.A. Ont.) (ci-après « *Juliar* »).

³ Ces éléments de définition se trouvent au *Code civil du Québec*, L.Q. 1991, c. 64 (ci-après « C.c.Q. »), art. 1378, 1385, 1386 et 1388. Dans la doctrine de common law, voir notamment Anthony Gordon GUEST, *Chitty on Contracts*, t. 1, 26^e éd., Londres, Sweet & Maxwell, 1989, n^o 4, pp. 4-6 et n^o 42, pp. 34-36 et Michael Philip FURMSTON, *Cheshire, Fifoot and Furmston's Law of Contract*, 12^e éd., Londres, Sweet & Maxwell, 1991, pp. 27 et suiv.

⁴ À ce sujet, voir notamment Jean PINEAU, Danielle BURMAN et Serge GAUDET, *Théorie des obligations*, 4^e éd., Montréal, Éditions Thémis, 2001, p. 93. Voir également Louise LANGEVIN et Nathalie VÉZINA, « Les obligations », dans *Collection de Droit –* (à suivre...)

Quelles que soient les précautions prises pour s'assurer que l'accord entre les parties reflète bien leur volonté, certaines situations inattendues peuvent se présenter. Ainsi, il arrive qu'elles commettent une erreur dans la transcription écrite de leur volonté. Alors, il existera une disparité entre la convention verbale et l'écrit qui la constate. Les parties pourraient ne se rendre compte de cette erreur qu'une fois l'accord conclu. Parfois même, l'erreur ne sera constatée qu'après une cotisation par les autorités fiscales. Dans les provinces de common law, l'*equity*⁵ permet, à certaines conditions, de rectifier un document qui, du fait d'une erreur de transcription, ne reflète pas correctement l'intention des parties. Quant au Québec, la doctrine et la jurisprudence relatives aux articles 1399 et 1400 C.c.Q. permettent la correction de certaines erreurs. La rectification de documents ou la correction selon le cas est un instrument légitime dont disposent les contribuables afin de s'assurer que leur intention initiale est respectée.

Nous constaterons que certaines lois prévoient leur propre mécanisme de correction d'erreurs ou irrégularités qui, à certains égards, s'apparente à la rectification ou à la correction. C'est le cas de la *Loi sur les compagnies* du Québec⁶ et de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*⁷. C'est ainsi que la Cour supérieure du Québec a, dans l'affaire *Gestion R.F. & Fils inc. c. Faille*⁸, permis la rectification des statuts de fusion de Gestion R.F. & Fils conformément à l'article 123.143 L.C. Au niveau fédéral, jusqu'à la modification de 2001⁹, la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* ne permettait expressément aucune correction d'erreurs dans les statuts et certificats corporatifs sauf en cas d'erreur émanant du Directeur¹⁰. Une société

(...suite)

Obligations et contrats 2005-2006, vol. 5, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2005, pp. 27-36. En ce qui concerne la common law, voir A. G. GUEST, *op. cit.*, note 3, n° 4, pp. 4-6.

⁵ L'expression consacrée par la common law d'expression française est « *equity* » et non « *équité* ». Voir *Dictionnaire canadien de la common law : droit des biens et droit successoral, terminologie française normalisée*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1997.

⁶ L.R.Q., c. C-38 (ci-après « L.C. »).

⁷ L.R.C. (1985), c. C-44 et mod. (ci-après « L.C.S.A. »).

⁸ C.S. Montréal, n° 500-05-061690-002, 18 décembre 2000, j. Zerbisias (ci-après « *Gestion R.F. (Faille)* »).

⁹ *Loi modifiant la Loi canadienne sur les sociétés par actions et la Loi canadienne sur les coopératives ainsi que d'autres lois en conséquence*, L.C. 2001, c. 14, entrée en vigueur le 24 novembre 2001.

¹⁰ Maurice et Paul MARTEL, *La compagnie au Québec : les aspects juridiques*, vol. I, Montréal, Wilson & Lafleur, 2001, feuilles mobiles, pp. 5-22.

ayant émis des valeurs mobilières excédentaires pouvait toutefois, en vertu du paragraphe 52(2) L.C.S.A., corriger de façon rétroactive cette irrégularité en amendant ses statuts. Le nouvel article 265 L.C.S.A. permet désormais d'obtenir la correction de certains documents corporatifs. En général, la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹¹ ne contient pas de règles régissant la rectification ou correction de documents qui ne reflètent pas l'intention des parties. Or, il est généralement reconnu qu'aux fins de l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il faut d'abord définir les rapports juridiques établis par le contribuable. Ces derniers sont régis au Québec par le Code civil et dans les autres provinces par la common law (ci-après « provinces de common law »). Ainsi, l'existence ou non d'un contrat est déterminée en fonction du droit civil québécois ou de la common law selon la province où l'opération a pris naissance. C'est uniquement lorsque les relations véritablement établies entre les parties sont déterminées en fonction du droit privé qu'intervient la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour y attacher les conséquences fiscales¹².

Il y a quelques années, la Cour d'appel fédérale déclarait dans l'affaire *Dale c. La Reine*¹³ que « [p]our déterminer si une opération juridique sera reconnue aux fins de l'impôt, il faut examiner le droit du ressort où l'opération est effectuée »¹⁴. Ainsi, lorsqu'il est nécessaire, aux fins d'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de rectifier ou de corriger une convention pour la rendre conforme à l'intention des parties, il faut, selon le cas, appliquer les règles de common law ou du droit civil. En effet, la doctrine équitable de rectification n'est applicable que dans les provinces de common law. Lorsqu'une affaire prend naissance au Québec, la référence devra être les règles propres au droit civil contenues au *Code civil du Québec*. Les conséquences fiscales d'une opération, tel un contrat, pourraient alors être différentes selon la province d'origine de la transaction lorsque les règles de la common law et du droit civil diffèrent.

¹¹ L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »).

¹² Voir les propos du juge Décary dans l'affaire *La Reine c. Lagueux & Frères inc.*, [1974] 2 C.F. 97 (C.F. 1^{re} inst.), à la page 106 : « Le droit fiscal [...] est un droit accessoire qui n'existe qu'au niveau des effets découlant des contrats. Une fois la nature des contrats déterminée par le droit civil, la *Loi de l'impôt sur le revenu* intervient, mais seulement alors, pour imposer, des conséquences fiscales à ces contrats. Sans contrat, sans droit et sans obligation, il ne peut y avoir d'incidence fiscale. L'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est soumise à un diagnostic civil soit en droit civil ou de droit commun. »

¹³ [1997] C.F. 235 (C.A.F.) (ci-après « *Dale* »).

¹⁴ *Id.*, 235 et 257.

Ainsi, les documents peuvent être rectifiés ou corrigés en suivant les règles applicables selon le cas. Lorsqu'il s'agit de documents corporatifs, les règles sont prévues notamment par la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* et par la *Loi sur les compagnies* du Québec et subsidiairement par le droit civil ou la common law.

Lorsque le droit privé provincial permet la correction ou la rectification d'un document constatant une opération commerciale, les conséquences fiscales qui découlent de cette opération pourraient-elles être différentes selon que la transaction prend naissance au Québec ou dans les provinces de common law? Qu'arrive-t-il si la rectification est plutôt faite en vertu de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* ou de la *Loi sur les compagnies* du Québec?

Dans le cadre de notre analyse, nous examinerons dans un premier temps les règles d'application de la doctrine de rectification dans les juridictions de common law. Dans ce chapitre, nous examinerons l'origine de cette doctrine, les conditions permettant à un tribunal d'octroyer une ordonnance de rectification (*rectification order*), les règles et le fardeau de preuve et les documents susceptibles de rectification. Nous bouclerons ce chapitre par une analyse des effets d'une telle ordonnance.

En deuxième lieu, nous analyserons les possibilités qu'offrent les règles de droit civil pour corriger une erreur intervenue dans un document constatant un accord. Nous distinguerons d'une part les règles de droit civil permettant de corriger les documents notariés et d'autre part, celles permettant de corriger les autres documents.

Troisièmement, nous traiterons de la correction d'erreurs en droit corporatif. Dans ce chapitre, nous traiterons de l'origine des règles édictées par la *Loi sur les compagnies* du Québec et de l'application qu'en font les tribunaux. Il sera également question des règles prévues par la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*. Avant de terminer ce chapitre, nous examinerons la possibilité qu'a l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC ») d'intervenir lorsqu'un contribuable veut modifier une transaction.

Finalement, nous analyserons certains jugements de nature fiscale ayant traité de la rectification ou de la correction. Pour chacun de ces jugements, comme la doctrine de rectification est propre aux juridictions de common law¹⁵

¹⁵ Les règles de la common law et de l'*equity* furent introduites au Québec en 1759 avec la capitulation de Québec. Leur application fut formalisée par le Traité de Paris du 10 février 1763 et la Proclamation royale du 7 octobre 1763 (1763, 3 Geo). Toutefois, le rétablissement formel du droit privé d'inspiration française par l'Acte de Québec de 1774 (à suivre...)

et que ni la common law ni l'*equity* ne trouvent application en droit privé québécois, nous nous demanderons si l'application des règles propres au droit civil pourrait donner un résultat similaire à celui auquel sont arrivés les tribunaux des provinces de common law. Enfin, nous présenterons le point de vue des autorités fiscales sur l'application de cette doctrine.

1. LA RECTIFICATION EN COMMON LAW

Par rectification, aussi appelée « *reformation* »¹⁶, on entend la correction de documents qui ne traduisent pas correctement l'intention des parties¹⁷. Cette doctrine trouve application « [...] lorsque le tribunal est convaincu que les parties sont arrivées à une entente, mais qu'elles ont fait une erreur mutuelle en écrivant le contrat formel »¹⁸. Ainsi, il s'agit d'une opération par laquelle les parties à une entente corrigent un document pour le rendre conforme à leur accord et non d'une modification de cet accord.

1.1. LES PRINCIPES GÉNÉRAUX DE LA RECTIFICATION

La règle permettant la rectification est une règle d'*equity*. Dans son sens courant, le terme « *equity* » signifie justice naturelle ou équité. Dans son sens technique, ce terme fait référence à un « [e]nsemble de règles juridiques et de procédure qui se sont développées en Angleterre à compter du quinzième siècle, en réaction au formalisme de la common law et dans le but d'en combler les lacunes et d'en atténuer la rigueur »¹⁹. L'*equity* est pour Maitland « [t]he body of rules administered by our English courts of justice which, were it not for the

(...suite)

(1774, 14 3 Geo c. 83) mit fin à l'application de la common law et de l'*equity* dans ce domaine. Voir Jacques-Yvan MORIN et José WOERHLING, *Les constitutions du Canada et du Québec du régime français à nos jours*, tome Premier-Études, Montréal, Éditions Thémis, 1994, pp. 42-121.

¹⁶ Le droit anglais utilise l'expression *rectification* alors que le droit américain parle de *reformation*. Au Canada, certains jugements utilisent le terme *reformation*. Voir notamment *Ihde c. Starr*, (1909) 19 O.L.R. 471 (C. Ont. Div. Gén.); confirmé par (1910) 21 O.L.R. 407 (C.A. Ont.); *Julien c. Labelle*, (1923) 25 O.W.N. 388 (H.C. Ont.); *Howland c. MacDonald*, (1907) 14 O.L.R. 110 (C. de l'É.).

¹⁷ J. BERRYMAN, *op. cit.*, note 1.

¹⁸ *Brisebois c. Chamberland*, (1991) 75 O.R. (2^e) 332, 339 (C.A. Ont.) (ci-après « *Brisebois* »).

¹⁹ Hubert REID, *Dictionnaire de droit québécois et canadien*, 3^e éd., Montréal, Wilson & Lafleur, 2004, p. 227.

operation of the Judication Acts, would be administered by those courts which would be known as Courts of Equity »²⁰.

Tout comme l'Angleterre avec la *Judicature Act* de 1873²¹, les provinces canadiennes ont chacune fusionné la « law » et l'*equity* et donné préséance aux règles d'*equity* en cas de conflit²². En Ontario, cette fusion se manifeste notamment par la *Loi sur les tribunaux judiciaires*²³.

Même si l'*equity* est venue pallier la rigidité et l'inflexibilité des règles et des recours de la common law²⁴, elle n'entre pas en contradiction avec elle mais la complète. Ainsi, la compétence en *equity* ne donne pas le loisir au juge de chercher les solutions « équitables ». Puisque « la doctrine d'*equity* dans les provinces de common law est une doctrine de droit qui a des règles et des champs d'application. Il ne s'agit pas d'une doctrine uniquement fondée sur les bons sentiments »²⁵. Tout jugement en *equity*, tel celui ordonnant la rectification d'un écrit, doit reposer sur des règles et des principes bien établis.

1.1.1. L'erreur

Le concept de rectification dont il sera question dans ce chapitre est associé au concept d'erreur. Les conditions requises pour obtenir une ordonnance de rectification diffèrent selon que l'erreur est commune (*common mistake*) ou

²⁰ Frederic William MAITLAND, « Equity », dans *Two Courses of Lectures*, Cambridge, University Press, 1936, p. 1.

²¹ (R.-U.), 36 & 37 Vict., c. 66. Sur la question de la réception du droit anglais au Canada, voir Louise BÉLANGER-HARDY et Aline GRENON, *Éléments de common law et aperçu comparatif du droit civil québécois*, Toronto, Carswell, 1997, pp. 1-58.

²² Voir J. E. MARTIN, *op. cit.*, note 1, p. 20.

²³ L.R.O. 1990, c. C. 43, art. 96. Sur la question de l'*equity*, J. A. Clarence SMITH et Jean KERBY, *Le droit privé au Canada*, 2^e éd., Ottawa, La presse universitaire de l'Université d'Ottawa, 1987, pp. 38-40; voir également *United Scientific Holdings Ltd. c. Burnley Borough Council*, [1978] A.C. 904, 924 (H.L. R.-U.); *LeMesurier c. Andrus*, (1986) 54 O.R. (2^e) 1 (C.A. Ont.) et *Canson Enterprises Ltd. c. Boughton & Co.*, [1991] 3 R.C.S. 534, 587.

²⁴ Theodore Frank Thomas PLUCKNETT, *A Concise History of the Common law*, 5^e éd., Londres, Butterworth, 1956, pp. 671-707 et Ronald Jack WALKER, *The English Legal System*, 6^e éd., Londres, Butterworth, 1985, pp. 42-57. Voir également Michelle CUMYN, *La validité du contrat suivant le droit strict ou l'équité : étude historique et comparée des nullités contractuelles*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2002, p. 54.

²⁵ *Vachon c. Canada (MRN)*, [1991] A.C.I. (Quicklaw) n° 741 (C.C.I.).

mutuelle (*mutual mistake*) d'une part, ou unilatérale (*unilateral mistake*) d'autre part. Aux fins de ce texte, nous classifions l'erreur en ces trois catégories²⁶.

L'erreur commune intervient lorsque toutes les parties à une convention commettent la même erreur. Celle-ci n'a pas d'effet sur la validité du contrat à moins d'être si fondamentale qu'elle élimine l'objet même de l'accord²⁷. Un contrat contenant une erreur commune de transcription est non déterminante. Il est donc simplement annulable en *equity* et en common law et est par conséquent rectifiable en *equity*.

L'erreur mutuelle quant à elle intervient lorsque toutes les parties commettent une erreur mais sur des sujets différents²⁸. Tout comme l'erreur commune, lorsque le document constatant une convention contient une erreur mutuelle de transcription, il est annulable en *equity* et en common law. Il est également rectifiable en *equity*. Quant à l'erreur unilatérale, elle est commise par une seule des parties au contrat²⁹. Un écrit contenant une telle erreur est rectifiable³⁰.

²⁶ *Bell v. Lever Brothers Ltd.*, [1932] A.C. 161, 265 (H.L.); M. P. FURMSTON, *op. cit.*, note 3, p. 229. Cette classification des erreurs en erreur commune, mutuelle et unilatérale n'est pas constante. Certains auteurs distinguent plutôt deux types d'erreurs. Ils distinguent l'erreur commune qui en principe ne pose pas de problème de consentement de l'erreur mutuelle qui elle en pose un. Pour ces auteurs, la catégorie des erreurs mutuelles comprend les erreurs mutuelles proprement dites et les erreurs unilatérales. D'autres au contraire mettent l'erreur commune et l'erreur mutuelle dans la même catégorie. Aux États-Unis, le concept d'erreur mutuelle du droit anglais est plutôt considéré comme un malentendu (*misunderstanding*). Ce qui est une erreur commune en droit anglais est plutôt une erreur mutuelle en droit américain. Voir notamment R. J. WALKER, *op. cit.*, note 24, pp. 633-634.

²⁷ M. P. FURMSTON, *op. cit.*, note 3, p. 231.

²⁸ Paul PERRELL, *Fusion of Law and Equity*, Markham, Butterworth, 1990, p. 63.

²⁹ A. G. GUEST, *op. cit.*, note 3, pp. 227 et suiv.; M. P. FURMSTON, *op. cit.*, note 3, pp. 228 et suiv.

³⁰ Pour le traitement des erreurs en common law et en *equity*, voir notamment A. G. GUEST, *op. cit.*, note 3, pp. 227 et 253-254; Stephen M. WADDAMS, *The Law of Contracts*, 4^e éd., Toronto, Canada Law Book, 1999, pp. 252-257; Henry Gibson RIVINGTON et Arthur Clifford FOUNTAINE, *Snell's Principle of Equity*, 19^e éd., Londres, Sweet & Maxwell, 1925, p. 426; G. H. L. FRIDMAN, *The Law of Contract in Canada*, 4^e éd., Student Edition, Scarborough, Carswell, 1999, p. 263; A. GRUBB (éd.), *The Law of Contract*, Londres, Butterworth, 1999, n° 4.81, p. 641; E. ERRANTE, *Le droit anglo-américain des contrats*, 2^e éd., Paris, L.D.G.J. Jupiter, 2001 et M. CUMYN, *op. cit.*, note 24, p. 72.

1.1.2. La rectification

L'origine du recours en rectification peut être retracée loin dans le temps. La compétence en rectification était à l'origine exercée principalement en matière de règlement de régimes matrimoniaux qui ne correspondaient pas aux contrats de mariage³¹. Elle sert actuellement pour corriger les erreurs dans les contrats, les titres de propriété et d'autres types de documents tels les documents de réorganisation corporative. Elle est décrite de la façon suivante :

« The rectification of documents is a remedy that has been granted by courts of equity for many centuries. Although it may be obtained in association with other remedies such as specific performance, it is an independent head of relief, and its basis is the protection of an applicant so that he is not put at risk or prejudiced by the existence of a document reliance on which would, without rectification, be unconscionable. Rectification is, like other equitable remedies, discretionary. Hence relief may be refused if, for example, there has been acquiescence or laches. Further, the remedy of rectification becomes inappropriate to the extent that, after execution of the document, other persons have, for value and without notice, obtained legal rights that would be detracted from if rectification were ordered, and it has been held that similar principles apply in favour of those who have taken equitable interests, as opposed to legal interests, for value and without notice.

Rectification is the rectification of documents, not the reformulation of agreements that are expressed in documents. So James V.-C. once said, "Courts of equity do not rectify contracts; they may and do rectify instruments purporting to have been made in pursuance of the terms of contracts"³². »

Il ne s'agit donc pas d'une réécriture du contrat mais d'une procédure dont l'objectif est de rendre un document conforme à l'intention des parties³³. Lorsque le tribunal sera convaincu du bien-fondé de la demande, que les conditions nécessaires sont remplies, il ordonnera alors que le document contenant l'erreur soit rectifié en conséquence. Lorsque l'erreur porte sur le consentement, les règles de la rectification ne peuvent intervenir. Toute personne qui demande la rectification d'un document ne doit pas nier qu'un consentement soit intervenu. Il doit plutôt plaider que le document écrit ne le traduit pas correctement.

³¹ George W. KEETON et Lionel Astor SHERIDAN, *Equity*, Londres, Sir Isaac Pitman and Sons, 1969, p. 530.

³² I. C. F. SPRY, *The Principles of Equitable Remedies: Specific Performance, Injunctions, Rectification and Equitable Damages*, 5^e éd., Agincourt, Carswell, 1997, pp. 607-608.

³³ M. P. FURMSTON, *op. cit.*, note 3, p. 244.

1.1.3. Autres procédés

L'application de certaines règles de common law peut produire un résultat semblable à celui qu'aurait produit l'application de la doctrine de rectification. Mentionnons à titre d'exemple le pouvoir qu'ont les tribunaux d'interpréter un document de manière à éliminer les erreurs qui apparaissent à la face même du document³⁴. Les tribunaux auraient également un pouvoir général en *equity* de remédier aux erreurs³⁵.

Pour découvrir l'intention des parties par l'interprétation du document, il faut que ce dernier contienne des éléments permettant de la découvrir³⁶. Une fois cette intention découverte par application des règles d'interprétation, l'accord interprété sera la loi des parties.

Sans recourir aux règles d'interprétation, il est loisible à une partie de faire valoir en défense devant une cour de justice des principes d'*equity* incluant la rectification même lorsque ce tribunal n'a pas de juridiction en *equity*. Ce sera le cas lorsque cette défense permet de résoudre la question principale soumise qui elle est de la compétence de ce tribunal. Il ne s'agira pas à proprement parler d'ordonnance de rectification mais, en pratique, entre les parties à ce litige, le résultat sera le même³⁷. Les tribunaux de common law permettent également, lorsque les droits des tiers ne sont pas en jeu, l'introduction d'une action basée sur un document alors qu'aucune ordonnance de rectification n'a été obtenue et de considérer ce document comme rectifié³⁸.

³⁴ A. G. GUEST, *op. cit.*, note 3, pp. 524-528; voir également Roderick Pitt MEAGHER, W. M. C. GUMMOW et John Robert Felix LEHANE, *Equity: Doctrines and Remedies*, 3^e éd., Sydney, Butterworth, 1992, p. 676, par. 2609. Cet auteur souligne que le Conseil privé, dans l'affaire *Standard Portland Cement Pty Ltd. v. Good*, (1982) 57 A.L.J.R. 151, a accepté que l'on puisse recourir à la doctrine de rectification même dans un cas où les règles d'interprétation permettraient de découvrir l'intention des parties.

³⁵ 771225 *Ontario Inc. c. Bramco Holdings Co.*, (1995) 21 O.R. (3^e) 739, 741 (C.A.) (ci-après « *Bramco Holdings* »).

³⁶ *Wels c. Blain*, [1927] 1 D.L.R. 687, 698 (C.A. Sask.).

³⁷ Dan B. DOBBS, *Handbook on the Law of Remedies, Damages-Equity-Restitution*, St. Paul, West Publishing Co., 1973, p. 753.

³⁸ *Id.*

1.2. CONDITIONS D'OCTROI D'UNE ORDONNANCE DE RECTIFICATION

La doctrine de rectification étant une doctrine d'*equity*, seule une cour supérieure ayant un pouvoir de juger en *equity* peut rendre une telle ordonnance. C'est le cas des cours supérieures provinciales des provinces de common law. La Cour canadienne de l'impôt³⁹ n'a pas de pouvoir inhérent. Elle a été créée par la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*⁴⁰. Son champ de compétence est décrit par l'article 12 de cette loi, qui ne lui accorde aucun pouvoir en *equity*⁴¹. Toutefois, cette Cour peut prendre en considération les règles d'*equity* pour se prononcer sur les questions qui lui sont soumises⁴². Ainsi, lorsque la question principale soumise est de sa compétence, la Cour canadienne de l'impôt pourra trancher toutes les questions secondaires incluant selon le cas celles qui font appel à la doctrine de rectification à condition que cette question n'ait pas déjà été tranchée par une cour supérieure provinciale⁴³. Si un contribuable se présente devant la Cour canadienne de l'impôt avant d'obtenir la rectification d'un écrit par une cour supérieure provinciale, la Cour canadienne de l'impôt, sans ordonner la rectification de cet écrit, pourra se prononcer sur la question soumise sans attendre qu'une telle ordonnance soit émise⁴⁴. Elle n'est pas obligée de surseoir au prononcé du jugement et attendre que la requête en rectification soit soumise à une cour supérieure et décidée par elle⁴⁵.

Lorsqu'une cour supérieure provinciale ordonne la rectification d'un document, elle doit être convaincue que certaines conditions préalables sont respectées. S'il s'agit d'une demande basée sur une erreur mutuelle ou commune, le demandeur devra démontrer : i) l'existence d'une convention verbale préalable complète avant la signature du document en litige ou l'existence d'une intention commune sur un point donné de cet écrit si lors de la

³⁹ Pour le pouvoir de la Cour canadienne de l'impôt et de la Cour fédérale, voir Gordon S. FUNT, « *Rectification-Getting It Right* », dans *2000 British Columbia Tax Conference*, Vancouver, Association canadienne d'études fiscales, 2000, pp. 17:1-28, aux pages 17:4-8.

⁴⁰ S.R.C. 1985, c. T-2 et mod.

⁴¹ *McIntosh c. Canada*, [2003] T.C.J. (Quicklaw) n° 185 (C.C.I.), par. 20. Voir également *Moscato c. Canada*, 2003 D.T.C. 3976 (C.C.I.).

⁴² *Collins c. Canada*, 96 D.T.C. 1034 (C.C.I.); confirmé par 98 D.T.C. 6281 (C.A.F.).

⁴³ *Roper c. La Reine*, 2000 D.T.C. 2213, 2217, par. 10.

⁴⁴ *Lloyd c. Canada*, 2002 D.T.C. 1493, 1496, par. 18-19.

⁴⁵ *Zdislav Kovarik c. La Reine*, 2001 D.T.C. 3716.

rédaction de l'écrit aucune convention verbale complète n'était encore conclue; ii) une intention commune sur les termes de l'écrit; iii) un document final qui n'exprime pas correctement l'intention des parties; et iv) une erreur commune ou mutuelle⁴⁶. Si au contraire il s'agit d'une demande basée sur une erreur unilatérale, le demandeur devra démontrer : i) l'existence d'un contrat verbal préalable dont les conditions sont déterminées ou déterminables; ii) que les conditions convenues verbalement n'ont pas été couchées adéquatement par écrit; iii) qu'au moment de la signature de l'écrit, le défendeur connaissait l'erreur ou aurait dû la connaître et que le demandeur n'en connaissait pas l'existence; et iv) que la tentative du défendeur d'utiliser l'écrit erroné constitue une fraude ou l'équivalent d'une fraude.

Nous allons examiner d'abord les conditions nécessaires à la réussite d'une demande en rectification d'une erreur mutuelle ou commune. Nous examinerons ensuite les préalables nécessaires à l'obtention d'une ordonnance de rectification en cas d'erreur unilatérale.

1.2.1. Rectification en cas d'erreur mutuelle ou commune

1.2.1.1. Est-il nécessaire d'avoir conclu une convention préalable?

Il a souvent été dit que pour réussir lors d'une demande de rectification, il faut prouver que les parties ont conclu une convention verbale complète préalablement à la signature de l'écrit⁴⁷. Depuis l'arrêt de la Cour d'appel de l'Ontario dans l'affaire *Peter Pan Drive-In Ltd. c. Flambro Realty Ltd.*⁴⁸, il n'est plus nécessaire de démontrer l'existence d'une convention complète préalable. Il suffit que les parties aient eu une intention commune sur un point donné même si à la signature du document en question, aucune convention complète n'avait encore été conclue sur ce point⁴⁹. Ainsi, par exemple, un document écrit avant l'accord complet qui ne traduit pas correctement l'intention que les parties voulaient y consigner peut être rectifié même s'il a été rédigé avant la conclusion de la convention complète. Il faut toutefois

⁴⁶ *Armstrong c. Armstrong*, (1979) 22 O.R. (2^e) 223, 229 (H.C.).

⁴⁷ *McMillen c. Chapman*, (1953) O.R. 399, 403 (C.A. Ont.); *Glascar Ltd. c. Polysar Ltd.*, (1976) 9 O.R. (2^e) 705 (H.C.J. Ont.).

⁴⁸ (1979) 22 O.R. (2^e) 291; confirmé par (1980) 26 O.R. (2^e) 746, 106 D.L.R. (3^e) 576 (C.A. Ont.) (ci-après « *Peter Pan Drive-In* »).

⁴⁹ *Id.*, 295. Voir également *Unilux Manufacturing Co. c. Prime Boilers Inc.*, (1990) 74 O.R. (2^e) 270, 281-282 (H.C. Ont.); *Adelaide Capital Corp. c. St. Raphael's Nursing Homes Ltd.*, (1995) 42 C.B.R. (3^e) 17 (C. Ont. Div. Gén.) (ci-après « *Adelaide Capital Corp.* »).

démontrer que cet écrit ne concorde pas avec une intention commune, claire et non équivoque intervenue lors des discussions ayant conduit à la conclusion de la convention⁵⁰.

Dans l'affaire *KKBL No. 297 Ventures Ltd. c. Ikon Office Solutions Inc.*⁵¹, la Cour suprême de la Colombie-Britannique a conclu que certains principes dégagés dans la cause *Performance Industries Ltd. c. Sylvan Lake Golf & Tennis Club Ltd.*⁵², un cas d'erreur unilatérale, sont également applicables aux cas d'erreurs mutuelles. Or, comme on verra plus loin, dans l'arrêt *Sylvan Lake*, la Cour suprême du Canada établissait parmi les conditions nécessaires à l'octroi d'une ordonnance de rectification, celle de la preuve que les parties ont conclu une convention verbale complète préalablement à la signature de l'écrit. Si cette condition est également applicable aux erreurs communes, alors la Cour suprême du Canada aura renversé l'arrêt *Peter Pan Drive-In* qui avait établi qu'il n'y avait aucune exigence d'une convention préalable complète.

À notre avis, seuls certains principes généraux qui sont énoncés dans l'arrêt *Sylvan Lake* sont applicables aux erreurs mutuelles; cela ne comprend pas la nécessité de démontrer que les parties ont conclu une convention verbale complète préalablement à la signature de la convention. Lorsque la Cour a voulu clarifier l'état du droit, elle l'a fait clairement en l'énonçant sans équivoque. Nous ne croyons pas que la Cour a renversé la décision *Peter Pan Drive-In* et qu'elle a imposé comme condition préalable à toute rectification la preuve que les parties ont conclu une convention verbale complète préalablement à la signature de l'écrit. La Cour a pris soin de préciser qu'elle ne citait ces préalables que dans la mesure où ils étaient pertinents en l'espèce⁵³.

Donc, il est suffisant de démontrer que les parties avaient eu une intention commune sur un point donné même si à la signature du document en question aucune convention complète n'avait encore été conclue. La preuve de cette intention commune lors de la conclusion de la convention doit être claire. Cette intention doit être continue et rester inchangée jusqu'au moment où la convention est traduite par écrit. La question est donc de savoir ce qu'était l'intention des parties et non ce qu'elle aurait pu être si par exemple les parties avaient formé une telle intention⁵⁴. La preuve de cette intention peut être faite

⁵⁰ *Ontario Cruisemarine Ltd. c. La Reine*, (1990) 35 F.T.R. 241, 249 (C.F. 1^{re} inst.).

⁵¹ (2003) 47 C.B.R. (4^e) 251 (ci-après « *KKBL* »).

⁵² [2002] 1 R.C.S. 678 (ci-après « *Sylvan Lake* »). Ce jugement sera analysé plus loin.

⁵³ *Id.*, 694.

⁵⁴ *Bellamy c. Badgerow*, (1894) 24 O.R. 278, 281 (C.A. Ont.) (ci-après « *Bellamy* »).

par des éléments présents au document lui-même ou par la conduite des parties avant ou après la signature du document. En matière fiscale, il serait préférable qu'une preuve documentaire figure au dossier du contribuable ou de son conseiller. Qui plus est, cette documentation ne devrait pas être postérieure à la transaction ou au contrat. L'intention doit rester inchangée jusqu'au moment d'écrire le document dont la rectification est demandée⁵⁵.

1.2.1.2. Une intention commune sur les termes de l'écrit

Aucune rectification ne peut être ordonnée si le demandeur ne peut démontrer que les parties à la convention étaient en accord. Il a ainsi été jugé dans une décision en matière d'assurance de ne pas ordonner la rectification, le juge n'ayant pas été convaincu qu'il y avait entre les parties un accord sur les termes du contrat⁵⁶. Les parties à une convention qui cherchent sa rectification doivent, il nous semble, faire la preuve de l'intention objective qu'elles poursuivaient, car la preuve d'une intention subjective ne peut à elle seule servir à rectifier des documents⁵⁷.

1.2.1.3. Un document final qui n'exprime pas correctement l'intention des parties

Pour avoir gain de cause lors de la demande de rectification, il faut prouver une disparité entre le document final et l'intention continue et inchangée des parties. Dans une affaire en matière d'assurance, la preuve établissait qu'il y avait eu négociation des termes de la police mais cette dernière contenait des clauses différentes de celles convenues. Le juge a par conséquent ordonné la rectification, convaincu que les termes de la police ne reflétaient pas correctement l'intention des parties⁵⁸. Il faut donc établir d'une part, l'existence de l'intention commune que le document était censé refléter et d'autre part, sa disparité avec le document et démontrer dans quelle mesure la rectification

⁵⁵ *Gandalf Technologies Inc. c. American Trust Co.*, (1994) 11 B.L.R. (2^e) 82, 99 (C. Ont. Div. Gén.). Dans cette affaire, après avoir analysé les éléments de preuve, le juge semble indiquer qu'aucune rectification ne peut être ordonnée lorsqu'il existe une preuve que les parties ont modifié leur intention initiale pour la remplacer par celle qui est contenue dans le document.

⁵⁶ *Chilton c. Co-Operators General Insurance Co.*, (1997) 32 O.R. (3^e) 161, 174 (C.A. Ont.).

⁵⁷ *Friedberg c. La Reine*, 92 D.T.C. 6031 (C.A.F.).

⁵⁸ *Young's-Graves Inc. (Receiver of) c. Hartford Fire Insurance*, (1991) 6 C.C.L.I. (2^e) 245 (C.J. Ont.); confirmé par (1995) 23 O.R. (3^e) 478 (C.A. Ont.) (ci-après « *Young's-Graves Inc.* »).

permettrait de l'éviter. Il n'appartient pas au tribunal de spéculer sur la nature de la disparité ni sur les moyens de rétablir ce que les parties voulaient.

1.2.1.4. Erreur commune ou erreur mutuelle

Il est depuis longtemps reconnu qu'en présence d'un document qui ne transcrit pas correctement l'intention commune des parties, les tribunaux peuvent intervenir pour ordonner sa correction ou rectification et ainsi le rendre conforme à cette intention. Cette divergence entre l'intention des parties et le document le constatant doit provenir d'une erreur et non d'une décision d'en modifier les termes. Non seulement il faut faire la preuve de l'erreur mais, plus encore, il faut faire la preuve d'une erreur commune ou mutuelle des parties, c'est-à-dire démontrer que les parties ont commis la même erreur ou encore que les parties ont commis une erreur mais sur des sujets différents. En général, les jugements canadiens ne font pas de différence entre l'erreur mutuelle et l'erreur commune.

Celui qui veut se prévaloir du redressement de rectification doit faire la preuve de l'existence d'une erreur. Celle-ci doit exister non pas dans la formation de l'accord mais plutôt dans sa constatation écrite. Il doit s'agir d'une erreur non déterminante, c'est-à-dire d'une erreur qui ne touche pas la validité du contrat. La partie qui plaide l'erreur ne doit pas nier qu'un consentement soit intervenu mais doit plutôt plaider que le document écrit ne le traduit pas correctement. Encore faut-il que la rectification recherchée serve un besoin pratique ou résolve une question réelle⁵⁹. À notre avis, les tribunaux étendent de plus en plus les types d'erreurs corrigibles par rectification. Par exemple, la Cour supérieure de l'Ontario a corrigé un document de réorganisation corporative contenant une erreur « *in understanding or communication* »⁶⁰ entre les contribuables et leur comptable quant aux conséquences fiscales d'une transaction alors que la Cour d'appel fédérale⁶¹ a donné effet à une ordonnance de rectification rendue par la Cour suprême de la Colombie-Britannique qui corrigeait une erreur portant sur les conséquences fiscales d'une cession des droits ou d'un sous-bail.

⁵⁹ A. G. GUEST, *op. cit.*, note 3, pp. 364-375.

⁶⁰ *Juliar*, précité, note 2, 749.

⁶¹ *La Reine c. Sussex Square Apartments Ltd.*, 99 D.T.C. 443 (C.C.I.); confirmé par 2000 D.T.C. 6548 (C.A.F.) (ci-après « *Sussex Square* »). Ce jugement est analysé à la section 4.1.7.

1.2.2. Rectification en cas d'erreur unilatérale

Traditionnellement, il n'était pas permis d'invoquer la rectification d'un écrit dans le cas d'une erreur unilatérale⁶². Il était souvent dit que la rectification ne peut être ordonnée que si une erreur commune ou mutuelle est commise. On constate qu'en pratique les tribunaux acceptent depuis longtemps d'émettre une ordonnance même en cas d'erreur unilatérale⁶³.

La Cour suprême du Canada s'est finalement prononcée sur la question⁶⁴ et a décidé qu'il est maintenant possible pour une partie au contrat d'invoquer son erreur unilatérale pour obtenir une telle ordonnance. Ainsi, même en cas d'erreur unilatérale, les parties à une convention écrite pourront obtenir sa rectification si elle n'est pas conforme à leur intention pourvu que certains préalables rigoureux soient réunis⁶⁵.

Le tribunal, tout en élargissant les cas d'erreurs susceptibles de rectification aux erreurs unilatérales, impose des conditions strictes. Le demandeur doit satisfaire à quatre préalables.

1.2.2.1. L'existence d'un contrat verbal préalable dont les conditions sont déterminées ou déterminables

L'existence d'un contrat verbal préalable doit être prouvée avec un degré de certitude raisonnable, c'est-à-dire par une preuve convaincante⁶⁶. Cela étant dit, il reste à savoir si cette première condition doit être satisfaite dans tous les cas d'erreur unilatérale. Il faut se rappeler que depuis l'arrêt *Peter Pan Drive-In* de la Cour d'appel, en cas d'erreur commune, l'existence d'une intention commune suffit. La preuve d'un contrat préalable complet n'est plus requise. Nous croyons que cette règle s'étend aux erreurs unilatérales et que l'arrêt *Sylvan Lake* n'a pas changé l'état du droit à cet égard. Dans cet arrêt, alors qu'elle était appelée à se prononcer sur l'application de la rectification de

⁶² *Sells v. Sells*, (1860) 1 Dr. & Sm. 42, 62 E.R. (Vice Chancellor's Court).

⁶³ *Crompton c. Morgan*, (1920) 18 O.W.N. 399 (H.C. Ont.); *McMillen c. Chapman*, (1953) O.R. 399, 405 (C.A. Ont.). Cette position est également reflétée dans la recommandation 71(h) de la Commission de réforme du droit de l'Ontario, voir ONTARIO LAW REFORM COMMISSION, *Summary of Recommendations*, vol. 3, 1992, pp. 63-12 et suiv.

⁶⁴ *Sylvan Lake*, précité, note 52.

⁶⁵ *Id.*, 692.

⁶⁶ *Id.*, 696-697.

documents en cas d'erreur unilatérale, la Cour suprême du Canada, citant les conditions préalables nécessaires à l'octroi d'une ordonnance de rectification, a précisé que « [l]a rectification est fondée sur l'existence d'un contrat verbal préalable dont les conditions sont déterminées et déterminables »⁶⁷. Plus tard, elle qualifie cet obstacle de « premier des obstacles traditionnels »⁶⁸. Mais la Cour suprême affirme n'énumérer des conditions préalables à la rectification en cas d'erreur unilatérale que dans la mesure où elles sont pertinentes en l'espèce. Or, dans l'arrêt *Sylvan Lake*, il était clair qu'il y avait un contrat préalable. À notre avis, vu ces propos, même en cas d'erreur unilatérale, l'existence d'une intention commune aux parties au contrat sera suffisante pour satisfaire cette condition.

1.2.2.2. Les conditions convenues verbalement qui n'ont pas été couchées adéquatement par écrit

Pour passer le deuxième obstacle, le demandeur doit prouver qu'il existe une différence entre la convention verbale et l'écrit qui la constate. Il doit, en plus, démontrer que cette différence n'est pas le résultat d'une modification que les parties ont voulu apporter à la convention verbale. Enfin, il devra démontrer en quoi et comment la rectification permettra de respecter l'intention des parties.

1.2.2.3. Au moment de la signature de l'écrit, le défendeur connaissait l'erreur ou aurait dû la connaître, le demandeur n'en connaissait pas l'existence et la tentative du défendeur d'utiliser l'écrit erroné constitue une fraude ou l'équivalent d'une fraude

La troisième condition est d'une importance capitale. D'abord, le demandeur lui-même doit établir qu'il n'avait pas connaissance de l'erreur. Si l'erreur est apparente, le demandeur aura du mal à l'invoquer. Dans la cause *AMJ Campbell Inc. c. Kord Products Inc.*⁶⁹, le juge Epstein a conclu que même si le demandeur n'avait pas lu le contrat, ce dernier avait connaissance de l'erreur qu'il contenait parce que son conseiller juridique avait lu le contrat final. Il ne pouvait sur la base de cette erreur en demander la correction. Pour le juge Epstein, « [...] a party who executes a document without taking the trouble

⁶⁷ *Id.*, 692.

⁶⁸ *Id.*, 695.

⁶⁹ (2003) 63 O.R. (3^e) 375 (C.S.J. Ont.) (ci-après « *AMJ* »).

to read it is liable on it and cannot argue that he mistook its contents against a party who acted in good faith in reliance of the document »⁷⁰.

Pour satisfaire cette troisième condition, le demandeur doit de plus établir que l'autre partie, n'ayant pas commis d'erreur, avait connaissance de l'erreur ou aurait dû en avoir connaissance. On parle ici de connaissance réelle ou objective⁷¹.

Ainsi, s'il est possible d'établir qu'une personne raisonnable aurait su que le demandeur a conclu le contrat par erreur, alors le défendeur ne pourra sur cette base empêcher la rectification de l'acte. Par exemple, si le contrat contient des clauses auxquelles le demandeur n'aurait pas acquiescé et que l'expertise du défendeur lui aurait permis de déceler ces clauses, ce dernier sera dans la même position que s'il avait eu réellement connaissance de l'erreur.

Sans définir la fraude ou l'équivalent de fraude, la Cour suprême approuve l'analyse faite par la juge McLachlin (maintenant juge en chef) dans l'arrêt *First City Capital Ltd. c. British Columbia Building Corp.*⁷² La fraude ou l'équivalent de fraude « ne s'entend pas du délit que constitue le dol ou la fraude stricte au sens juridique du terme, mais plutôt à la catégorie plus vaste des fraudes par implication ou fraudes reconnues en *equity* »⁷³. La fraude en *equity* est ainsi assez large pour inclure les « opérations qui ne sont pas dolosives, mais à l'égard desquelles le tribunal estime qu'il serait abusif de laisser une personne profiter de l'avantage obtenu ». Elle peut alors se présenter sous plusieurs formes et vise « toutes sortes de manœuvres déloyales et de conduites abusives en matières contractuelles »⁷⁴.

⁷⁰ *Id.*, 389.

⁷¹ *Id.*, 390.

⁷² 43 B.L.R. 29 (C.S. C.-B.).

⁷³ *Sylvan Lake*, précité, note 52, 695-696. La définition de la fraude en *equity* donnée dans l'arrêt *Kitchen v. Royal Air Forces Association*, [1958] 2 All E.R. 241, 249 (C.A.) a été acceptée par la Cour suprême du Canada dans la cause *Guerin c. Canada*, [1984] 2 R.C.S. 335, 356, j. Wilson et 390, j. Dickson. Elle est « une conduite qui, compte tenu de la relation spéciale qui existe entre les parties concernées, est fort peu scrupuleuse de la part de l'une envers l'autre ».

⁷⁴ *Id.*

1.2.2.4. Existence d'une preuve convaincante

Pour renforcer l'utilité des ententes écrites en prévenant une multitude de litiges, la Cour exige, comme quatrième préalable, une « preuve convaincante », c'est-à-dire « une preuve qui peut être bien inférieure à la norme applicable en matière criminelle, mais qui excède toutefois la preuve qui satisfait péniblement à la norme de la “prépondérance des probabilités” applicable en matière civile »⁷⁵.

Un cinquième préalable avait été soumis, à savoir que la rectification ne devrait pas être ouverte à un demandeur qui a été négligent dans l'examen de la documentation relative à un contrat. Sans l'ériger en préalable, la Cour a déterminé qu'il était loisible à un tribunal, en pareil cas, d'exercer son pouvoir discrétionnaire de refuser d'accorder la réparation en *equity* à un tel demandeur.

Ces quatre préalables ont été appliqués par la Cour supérieure de justice de l'Ontario⁷⁶. Il semble cependant, au vu du jugement *Dell c. Gentra Inc.*⁷⁷, qu'on ait voulu également appliquer ces critères aux cas d'erreurs mutuelles. Dans cette affaire, il a été soutenu par une partie que ces conditions n'étaient applicables qu'en cas d'erreur unilatérale alors que l'autre partie soutenait qu'elles étaient également applicables en cas d'erreur mutuelle⁷⁸. Comme la question se posait dans le cadre d'une requête pour obtenir un jugement déclaratoire, le juge n'y a pas répondu, préférant qu'elle soit soumise au juge du procès. La Cour suprême de la Colombie-Britannique fut du même avis, au moins pour certains critères⁷⁹. Même si l'arrêt *Sylvan Lake* était un cas d'erreur unilatérale, certains principes pourraient être applicables aux cas d'erreurs communes. Toutefois, nous croyons que, pris globalement, les préalables énoncés dans l'arrêt *Sylvan Lake*, quoiqu'ils soient exprimés de façon générale, ne s'étendent pas aux erreurs mutuelles ou communes dans tous les cas.

Si nous comparons les conditions préalables à l'octroi d'une ordonnance de rectification, à notre avis, en cas d'erreur commune ou mutuelle, il suffit de prouver l'existence d'une intention commune de conclure un accord. D'aucuns

⁷⁵ *Id.*, 696-697.

⁷⁶ *Public Service Alliance of Canada c. NAV Canada*, (2002) 212 D.L.R. (4^e) 68 (C.A. Ont.) (ci-après « *NAV Canada* »); *AMJ*, précité, note 69, 387.

⁷⁷ (2003) 22 C.C.E.L. (3^e) 82 (C.S.J. Ont.).

⁷⁸ *Id.*, 86-87.

⁷⁹ *KKBL*, précité, note 51.

interpréteront le premier préalable énoncé dans l'arrêt *Sylvan Lake* comme exigeant, en cas d'erreur unilatérale, l'existence d'une convention préalablement à la signature de l'écrit constatant l'acte. Nous avons mentionné ci-dessus qu'à notre avis, cette exigence ne s'appliquera que dans certains cas alors que pour d'autres, une intention commune sur le point en litige suffira. Ce préalable doit être interprété cas par cas.

Toutefois, tant en cas d'erreur unilatérale qu'en cas d'erreur commune ou mutuelle, il est important d'établir que les conditions convenues verbalement n'ont pas été traduites correctement par écrit. La troisième condition établie dans l'arrêt *Sylvan Lake*, soit la connaissance réelle de l'erreur par le défendeur, n'est pas requise en cas d'erreur commune ou mutuelle. Il s'agit là d'une différence majeure. Enfin, alors qu'en cas d'erreur unilatérale le demandeur doit établir que l'utilisation de l'écrit erroné serait une fraude ou l'équivalent d'une fraude, cette condition n'est pas requise en cas d'erreur commune ou mutuelle.

1.3. LES RÈGLES DE PREUVE

Le fardeau de preuve repose sur la partie qui cherche à se prévaloir de l'ordonnance de rectification⁸⁰. On exige parfois une preuve hors de tout doute raisonnable⁸¹, un fardeau de preuve équivalant à celui du droit criminel et d'autres fois, une preuve par prépondérance des probabilités⁸².

La Cour suprême du Canada préconise une nouvelle approche. Pour la Cour, « l'approche moderne est bien décrite par l'expression “preuve convaincante”, c'est-à-dire une preuve qui peut être bien inférieure à la norme en matière criminelle mais excède toutefois la preuve qui satisfait péniblement à la norme de la “prépondérance des probabilités” applicable en matière civile »⁸³. Ce fardeau de preuve est le même que l'erreur soit commune ou mutuelle.

⁸⁰ *Brisebois*, précité, note 18, 339.

⁸¹ *Id.*; *Young's-Graves Inc.*, précité, note 58; *Brown c. Hillar*, [1951] O.R. 634, 635-636 (H.C. Ont.).

⁸² *John Austin & Sons Ltd. c. Smith*, (1982) 35 O.R. (2^e) 272, 277 (C.A. Ont.); *Joselyne v. Nissen*, [1970] 2 Q.B. 86, 98 (C.A.). Pour une critique de cette approche, voir S. M. WADDAMS, *op. cit.*, note 30, p. 238; voir également *1224948 Ontario Ltd. c. 448332 Ontario Ltd.*, (1998) 22 R.P.R. (3^e) 200 (C. Ont. Div. Gén.); confirmé par (2000) 141 O.A.C. 100.

⁸³ *Sylvan Lake*, précité, note 52, 696-697.

Généralement, à cause de la règle d'inadmissibilité de la preuve testimoniale pour contredire un écrit, cette preuve n'est pas admissible en common law pour contredire un contrat écrit valablement fait. Mais, à cause de la souplesse de l'*equity*, le demandeur peut, pour se décharger du fardeau de preuve, se servir de tout moyen de preuve y compris la preuve testimoniale⁸⁴, même si dans ce cas il s'agit de contredire un écrit au moyen d'une preuve testimoniale. Une fois le témoignage au soutien des prétentions du demandeur présenté, il est loisible au défendeur de recourir à une preuve documentaire pour le réfuter⁸⁵. Quoique le témoignage soit permis, ce moyen de preuve pourrait rarement suffire au demandeur à se décharger d'un fardeau de preuve si élevé⁸⁶. Il sera souvent important de présenter des éléments de preuve par d'autres moyens, notamment la documentation produite dans le processus de négociation du contrat. La conduite des parties avant et après l'accord pourrait également servir à étayer la demande⁸⁷.

Lorsque les parties ont signé un document dans le processus de négociation et que le document formel ultérieur est conforme à celui-ci, il sera difficile de se décharger du fardeau de preuve par une preuve testimoniale⁸⁸ seulement.

1.4. CAS OÙ LA RECTIFICATION POURRAIT ÊTRE REFUSÉE

La doctrine de rectification ne concerne que les documents écrits. Il a souvent été dit que la rectification ne peut être ordonnée lorsque les droits d'un tiers de bonne foi sont en jeu, surtout lorsque ces droits furent acquis contre valeur⁸⁹ et que, dans ce cas, le demandeur aurait plutôt droit aux dommages en

⁸⁴ *Augdome Corp. Ltd. c. Gray*, [1975] 2 R.C.S. 354. Dans cette affaire, la Cour suprême du Canada a réfuté l'argument selon lequel une rectification ne devrait être accordée que sur la foi de preuve testimoniale. Elle a accepté une preuve par déclaration assermentée; *Lings c. Zbryski*, [1930] 3 W.W.R. 415 (C.A. Alta).

⁸⁵ *Coates c. Bacon*, (1874) 21 Gr. 21 (Ont. Ch.).

⁸⁶ *Shawn c. Monahan*, [1942] O.W.N. 182, 184 (H.C. Ont.); confirmé par [1942] O.W.N. 326 (C.A. Ont.).

⁸⁷ *Bercovici c. Palmer*, (1967) 59 D.L.R. (2^e) 513, 517-518 (C.A. Sask.); *Smith c. Hemeon*, [1953] 4 D.L.R. 157, 161 (C.S. N.-É.).

⁸⁸ *Hickman c. Warman*, (1918) 44 O.L.R. 257, 262 (C.A. Ont.).

⁸⁹ *Id.*, 260; *Wise c. Axford*, [1954] O.W.N. 822, 824. (C.A. Ont.); *Re Amalgamation of Aylwards (1975) Ltd.*, (2001) 16 B.L.R. (3^e) 34, 40 (C.S. T.-N.) (ci-après « *Amalgamation of Aylwards* »). Ce principe figure d'ailleurs parmi les recommandations de la Commission de réforme du droit de l'Ontario. En effet, dans le sommaire de son rapport de 1992, la commission a adopté la recommandation suivante relativement au redressement de rectification, voir ONTARIO LAW REFORM COMMISSION, *op. cit.*, (à suivre...)

lieu et place de la rectification. Dans l'affaire *Consortium Capital Project c. Blind River Venner Ltd.*⁹⁰, la Cour d'appel de l'Ontario a nuancé ce principe. Ainsi, bien qu'on dise souvent que la rectification ne devrait jamais être accordée quand les droits de tiers sont touchés, il faut plutôt se demander si les tiers ont pris des mesures basées sur ce document⁹¹.

Cependant, la seule présence d'un tiers ne sera pas suffisante pour qu'un tribunal refuse d'ordonner la rectification. C'est le cas lorsque le tiers n'a pas pris d'action basée sur ce document. Toutefois, lorsque le tiers est présent ou représenté devant le juge, la rectification pourrait être accordée lorsqu'il a eu l'occasion de faire valoir ses droits. Les circonstances précises dans lesquelles ce principe s'applique ne sont pas claires.

Lorsque l'instrument qui constate un accord ne reflète pas l'intention réellement intervenue, il ne peut en être le reflet. Il est alors normal que l'opération véritable conclue par les parties soit reflétée par le document rectifié et non par celui contenant l'erreur. Or, dans plusieurs arrêts, dont *Shell Canada Ltd. c. La Reine*⁹², la Cour suprême du Canada a établi qu'en matière fiscale, exception faite des cas d'application de la disposition générale antiévitement, en l'absence d'une disposition expresse contraire de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou d'un trompe-l'œil, les rapports juridiques établis par un contribuable doivent être respectés. Il s'agit, il nous semble, des rapports juridiques tels qu'établis dans le document rectifié. Les conséquences de la transaction devront découler de ce dernier et non du document contenant l'erreur, car celui-ci ne contient pas alors la véritable opération juridique. Il nous semble alors que la question à savoir si les autorités fiscales qui, lors d'une cotisation fiscale, se sont basées sur un document pour établir l'impôt payable peuvent être considérées comme des tiers dont les droits devraient être protégés est, en pratique, académique.

Le ministre et l'ARC doivent accepter les résultats juridiques qui découlent de l'application appropriée des principes de common law et d'*equity*, de même que l'interprétation des dispositions législatives⁹³. Il semble qu'un requérant ne

(...suite)

note 63, p. 63-12 : « [...] no such order should prejudice the rights of a third party acquired from or under any party to the contract in good faith, for valuable consideration, and without notice of the mistake ».

⁹⁰ (1988) 63 O.R. (2^e) 761 (H.C.); confirmé par (1990) 72 O.R. (2^e) 703 (C.A. Ont).

⁹¹ *Id.*, 766, j. Gray.

⁹² 99 D.T.C. 5682 (ci-après « *Shell* »).

⁹³ *Dale*, précité, note 13, 256.

soit même pas obligé de signifier sa requête à l'ARC. Il serait toutefois approprié que le requérant qui demande la rectification d'une transaction notifie les autorités fiscales de sa demande⁹⁴ pour éviter les surprises éventuelles au cas où les autorités fiscales décideraient de cotiser le contribuable sans tenir compte de l'ordonnance. Dans ce cas, les parties se retrouveraient éventuellement devant la Cour canadienne de l'impôt, ce qui pourrait être pour les autorités fiscales un appel indirect du jugement ayant ordonné la rectification. Les requêtes en rectification étant de juridiction des cours supérieures provinciales et non de la Cour canadienne de l'impôt, une requête en rectification obtenue après que le ministre a été avisé a beaucoup plus de chance de résister à une attaque subséquente des autorités fiscales. Ayant été informé de la requête initiale, le ministre pourrait difficilement contester, même indirectement, l'ordonnance de rectification. Ainsi, le ministre et l'ARC sont liés par les ordonnances de rectification rendues par un tribunal provincial compétent, qu'elles soient rendues en vertu des principes d'*equity* ou basées sur des principes prévus par une loi.

La rectification ne pourrait non plus être accordée lorsque le demandeur a signé le document alors qu'il avait connaissance de l'erreur. Le fait de signer avec ou sans objection⁹⁵ n'y change rien. L'objectif de la rectification étant de s'assurer que le contrat respecte l'intention des parties, ce redressement ne peut être utilisé pour corriger les conséquences des transactions dont les résultats sont désavantageux⁹⁶. Toutefois, lorsque les conséquences de la transaction constituaient un élément essentiel ou lorsque l'intention principale des parties était que la transaction crée des conséquences fiscales précises, la rectification pourra être accordée sous réserve du respect des autres conditions.

La rectification sera également refusée lorsque la partie qui la demande a accepté d'assumer le risque d'erreur⁹⁷.

⁹⁴ *Snow White Productions Inc. c. PMP Entertainment, Inc.*, 2005 D.T.C. 5150 (ci-après « *Snow White* »).

⁹⁵ *Criterion Advertising Company c. Stewart*, [1938] 4 D.L.R. 198, 200 (C.S. I.-P.-E.). Voir aussi *Eaton v. Bennet*, (1865) 34 Beav. 196, 55 E.R. 610, 612 (Rolls Courts).

⁹⁶ *Royal Trust Co. c. H. A. Roberts*, [1995] 4 W.W.R. 305, 339 (B.R. Sask.) (ci-après « *Royal Trust* »).

⁹⁷ *Redwood Music Ltd. c. Bourne Estate*, (1996) 63 C.P.R. (3^e) 380, 408 (C. Ont. Div. Gén.); confirmé par (1999) 84 C.P.R. (3^e) 414 (C.A. Ont.); voir également ONTARIO LAW REFORM COMMISSION, *op. cit.*, note 63, pp. 63-12 à 63-13, surtout les recommandations 71(c) et 71(f).

Enfin, une demande de rectification pourrait être refusée lorsqu'un résultat adéquat peut être atteint en appliquant les règles de common law telles les règles générales d'interprétation ou lorsqu'une loi, notamment les lois corporatives⁹⁸, couvre la question en cause. Bien qu'en Angleterre la rectification ne puisse, en principe, être utilisée pour rectifier les statuts d'une société, au Canada, on note une décision dans laquelle on a corrigé les statuts de fusion par voie de rectification malgré le fait que le droit corporatif prévoit une procédure de correction⁹⁹. L'existence d'un mécanisme de correction dans une législation n'empêchera pas totalement le recours à la rectification en *equity* lorsque le remède recherché ne peut être obtenu par les règles législatives.

Initialement appliqué en matière d'arrangements matrimoniaux, le redressement de rectification est actuellement applicable pour corriger plusieurs types de documents.

1.5. DOCUMENTS SUSCEPTIBLES DE RECTIFICATION

En général, une rectification peut être ordonnée lorsque le document constate un acte juridique unilatéral ou bilatéral¹⁰⁰. L'objectif de la rectification doit être de remettre les parties dans la situation dans laquelle elles se seraient trouvées si aucune erreur n'était intervenue. Tous les faits doivent être présentés au tribunal pour qu'il ait toute l'image de la transaction. Il peut s'agir notamment de la correction de la description de la couverture dans une police d'assurance¹⁰¹, d'une erreur de description d'un lot dans un contrat de vente de bien-fonds¹⁰², d'une erreur de description des parties dans un contrat de vente d'une maison d'habitation¹⁰³.

Une rectification peut aussi être ordonnée pour corriger un document constatant une réorganisation corporative¹⁰⁴, une erreur dans une clause d'un

⁹⁸ Paul Vivian BAKER et Peter ST. JOHN LANGAN, *Snell's Principle of Equity*, 29^e éd., Londres, Sweet & Maxwell, 1990, p. 627; *Bramco Holdings*, précité note 35, 741.

⁹⁹ *Amalgamation of Aylwards*, précité, note 89, 43-44.

¹⁰⁰ *Bellamy*, précité, note 54, 284-285.

¹⁰¹ *Young's-Graves Inc.*, précité, note 58; voir par contre *Chilton c. Co-Operators General Insurance Co.*, (1997) 32 O.R. (3^e) 61 (C.A. Ont.).

¹⁰² *Brisebois*, précité, note 18.

¹⁰³ *Haakman c. Valenteyn Estate*, [1988] O.J. (Quicklaw) n° 1480 (C. Ont. Div. Gén.).

¹⁰⁴ *Juliar*, précité, note 2.

contrat d'exclusivité et de non-concurrence¹⁰⁵, un contrat de garantie¹⁰⁶, une erreur dans la description des biens couverts par un contrat de garantie générale¹⁰⁷ ou un contrat de cautionnement et d'hypothèque¹⁰⁸. On a également déjà rectifié une erreur dans une clause de cessation d'emploi figurant dans un contrat de services personnels¹⁰⁹ et une erreur dans une clause d'une convention collective de travail¹¹⁰.

1.6. EFFET DE LA RECTIFICATION

Lorsqu'une rectification est ordonnée par le tribunal, elle rétroagit à la date de la conclusion de l'entente. Le document rectifié remplace le document contenant l'erreur. La décision d'une cour supérieure ordonnant cette rectification lie les parties, le ministre et même la Cour canadienne de l'impôt¹¹¹. Si les parties décident de rectifier le document sans l'ordonnance de la Cour, elles ne bénéficieront pas de cette rétroaction. Il faut toutefois éviter de confondre un document rectifié avec un contrat rétroactif dont l'objectif est de corriger une opération qui est pourtant conforme à la volonté des parties pour qu'il ait effet à compter d'une date antérieure à la date de sa signature¹¹². La Cour canadienne de l'impôt a par exemple décidé qu'un contribuable ne pouvait par contrat ultérieur transformer une vente d'actions par un particulier en une vente d'actions par une société¹¹³.

¹⁰⁵ *Unilux Manufacturing Co. c. Prime Boilers Inc.*, (1990) 74 O.R. (2^e) 270 (H.C. Ont.).

¹⁰⁶ *Borg Investments Ltd. c. Dino Investments Ltd.*, (1994) 15 O.R. (3^e) 191 (C. Ont. Div. Gén.).

¹⁰⁷ *Adelaide Capital Corp.*, précité, note 49.

¹⁰⁸ *Chant c. Infinitum Growth Fund Inc.*, (1986) 55 O.R. (2^e) 366, 28 D.L.R. (4^e) 577 (C.A. Ont.).

¹⁰⁹ *Bramco Holdings*, précité, note 35.

¹¹⁰ *NAV Canada*, précité, note 76.

¹¹¹ *Dale*, précité, note 13.

¹¹² Howard J. KELLOUGH et Peter E. MCQUILLAN, *Taxation of Private Corporations and Their Shareholders*, 3^e éd., Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1999, pp. 16:58-59.

¹¹³ *Noël c. La Reine*, 97 D.T.C. 83 (C.C.I.).

1.7. CONCLUSION

Une cour supérieure ayant un pouvoir de juger en *equity* peut rendre une ordonnance de rectification en cas d'erreur commune, mutuelle ou unilatérale. Le fardeau de preuve repose sur la partie qui cherche à se prévaloir de l'ordonnance de rectification. Cette preuve doit être convaincante. Il s'agit d'une preuve située entre la norme en matière criminelle et celle par prépondérance des probabilités. Pour se décharger de ce fardeau de preuve, le demandeur peut se servir de tout moyen de preuve y compris la preuve testimoniale.

Ce redressement ne peut être utilisé pour corriger les conséquences des transactions dont les résultats sont désavantageux. Toutefois, sous réserve du respect des autres conditions, lorsque les conséquences de la transaction constituaient un élément essentiel mais non déterminant ou lorsque l'intention principale des parties était que la transaction crée des conséquences fiscales précises, la rectification pourra être accordée.

En général, en common law, une convention entachée d'une erreur de fait portant sur des considérations importantes de la convention est nul *ab initio*. Comme l'*equity* suit la common law, une telle convention est également nulle en *equity*; elle ne peut être rectifiée. Les règles de la rectification ne peuvent intervenir lorsque l'erreur porte sur le consentement.

Enfin, une demande de rectification pourrait être refusée lorsqu'un résultat adéquat peut être atteint en appliquant les règles de common law telles les règles générales d'interprétation ou lorsqu'une loi, notamment les lois corporatives, prévoit le remède recherché. En général, la rectification ne peut être ordonnée lorsque les droits d'un tiers de bonne foi sont en jeu, surtout lorsque ces droits furent acquis contre valeur. Toutefois, elle peut être accordée même si les droits des tiers sont touchés lorsque le tiers n'a pas pris d'action basée sur ce document. Une fois rendue par un tribunal compétent, elle lie l'ARC même si elle n'a pas été mise en cause ou notifiée. Il est toutefois préférable de l'aviser pour éviter les surprises éventuelles au cas où elle déciderait de contester cette ordonnance ou de cotiser sans en tenir compte.

Lorsqu'une rectification est ordonnée par le tribunal, elle rétroagit à la date de la conclusion de l'entente. Le document rectifié remplace le document contenant l'erreur.

2. LA CORRECTION DES ERREURS EN DROIT CIVIL

Le *Code civil du Québec* ne contient pas de disposition générale permettant la correction des documents¹¹⁴ ou transactions¹¹⁵ qui ne traduisent pas correctement la volonté des parties. Toutefois, la jurisprudence et la doctrine relatives aux articles 1399 et 1400 C.c.Q. établissent que cette correction est possible. Alors, quelles erreurs peut-on corriger¹¹⁶, à quelles conditions et quelle preuve doit-on soumettre?

2.1. L'ERREUR EN DROIT CIVIL QUÉBÉCOIS

2.1.1. Le concept d'erreur

Le concept d'erreur¹¹⁷ est prévu principalement aux articles 1399 et 1400 C.c.Q. qui prévoient ce qui suit :

« 1399. Le consentement doit être libre et éclairé.

Il peut être vicié par l'erreur, la crainte ou la lésion.

1400. L'erreur vicie le consentement des parties ou de l'une d'elles lorsqu'elle porte sur la nature du contrat, sur l'objet de la prestation ou, encore, sur tout élément essentiel qui a déterminé le consentement.

L'erreur inexcusable ne constitue pas un vice de consentement. »

L'erreur peut être définie comme une « appréciation inexacte portant sur l'existence ou la perception d'un fait matériel ou sur l'existence ou l'interprétation d'une règle de droit »¹¹⁸; elle est « une croyance qui n'est pas conforme à la vérité, "un défaut de concordance entre la volonté interne et la

¹¹⁴ Les articles 141 et 142 C.c.Q. sont spécifiques à la rectification et la correction des actes d'état civil alors que les articles 3002 et 3016 C.c.Q. ne concernent que les registres fonciers.

¹¹⁵ Dans ce texte, nous utilisons le mot transaction dans son sens général et non dans le sens que lui donne l'article 2631 C.c.Q.

¹¹⁶ Dans la jurisprudence comme dans la doctrine québécoise, les termes « correction » et « rectification » sont souvent utilisés indistinctement pour exprimer la même réalité. Dans ce chapitre, nous utiliserons le terme « correction ».

¹¹⁷ L'erreur n'est pas définie au *Code civil du Québec*.

¹¹⁸ H. REID, *op. cit.*, note 19, p. 228.

volonté déclarée” qui ternit l’intégrité du consentement à l’acte juridique »¹¹⁹. L’erreur est ainsi définie par rapport au consentement.

Pour qu’il y ait existence d’un accord, il faut un consentement libre et éclairé des parties (art. 1399 C.c.Q.). Lorsque ce consentement est vicié par l’erreur, il sera possible de demander la nullité de l’accord (art. 1407 C.c.Q.). Avant d’analyser le cadre dans lequel une erreur peut faire l’objet d’une correction, il faut d’abord analyser d’une part, l’erreur comme vice de consentement et d’autre part, l’erreur qui ne vicie pas le consentement; une correction n’étant possible que lorsque l’erreur ne vicie pas le consentement. Lorsque le consentement est vicié par l’erreur, le contrat est nul soit de nullité absolue, soit de nullité relative (art. 1416-1419 C.c.Q.). Un contrat frappé de nullité relative est susceptible de confirmation (art. 1420 C.c.Q.), mais ne peut être corrigé. Après la confirmation, la partie ne pourra plus invoquer la nullité du contrat. Le contrat frappé de nullité absolue ne peut être confirmé (art. 1418, al. 2 C.c.Q.). Il est réputé n’avoir jamais existé et ne peut donc être corrigé.

En général, sont corrigeables les documents qui contiennent une erreur qui ne vicie pas le consentement, laquelle erreur porte sur un élément non essentiel qui n’est pas devenu essentiel. Il s’agit principalement des erreurs matérielles. Ainsi, lorsqu’un contrat est nul de nullité absolue ou relative, pour cause d’erreur, il ne pourra être corrigé. En outre, certaines erreurs qui ne vicient pas le consentement ne peuvent être corrigées, telles les erreurs pour motif personnel, à moins que ce motif ne soit devenu essentiel. Il va de soi qu’un contrat frappé de nullité relative pour un motif autre que l’erreur, telle la crainte, pourrait être corrigé lors de sa confirmation s’il contient en plus une erreur matérielle¹²⁰.

Sont également corrigeables les documents notariés contenant une erreur commise par le notaire si, à la suite de l’erreur, le document ne reflète pas l’intention des parties.

¹¹⁹ Jean-Louis BAUDOUIN et Pierre-Gabriel JOBIN, *Les obligations*, 5^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1998, p. 200.

¹²⁰ *Landry c. Levesque*, [1966] B.R. 326 (C.A.) (ci-après « *Landry* »); *Black c. Amyot*, (1919) 56 C.S. 34 (C. Rev.) (ci-après « *Black* »); *Métivier c. Marceau*, [1954] B.R. 327 (C.A.) (ci-après « *Métivier* »); *Boileau c. Université de Montréal*, (1996) A.Q. (Quicklaw) n° 3619 (C.S.) (ci-après « *Boileau* »).

2.1.2. L'erreur, vice de consentement

L'erreur, vice de consentement peut être une erreur de fait ou de droit¹²¹. L'erreur de droit intervient « lorsque l'ignorance ou la mauvaise interprétation de la loi induit l'une des parties contractantes, ou les deux, à se tromper sur un élément essentiel déterminant du consentement »¹²². Tel serait le cas de la personne qui se trompe sur l'existence, la nature ou l'étendue de ses droits¹²³.

Si l'erreur porte sur un élément essentiel, elle ne viciera le consentement que si elle est d'une certaine gravité, c'est-à-dire lorsqu'elle porte sur un élément déterminant¹²⁴ ou en d'autres termes, lorsqu'elle porte sur les considérations principales¹²⁵. Ainsi, seules les erreurs portant sur des éléments essentiels qui ont une influence prépondérante sur le consentement peuvent vicier le consentement¹²⁶. Il semble que, malgré la terminologie utilisée à l'article 1400 C.c.Q., le caractère déterminant soit attaché aux trois cas où l'erreur est cause de nullité – la nature du contrat, l'objet de la prestation et tout élément essentiel – et non seulement au critère de l'élément essentiel et déterminant¹²⁷.

La doctrine et la jurisprudence ont déterminé que pour être source de nullité, l'erreur pouvait être commune ou unilatérale; dans ce dernier cas cependant, sa preuve devrait être corroborée¹²⁸. Reste à savoir si la partie n'ayant pas commis d'erreur doit connaître l'erreur de l'autre. Il semble que,

¹²¹ J.-L. BAUDOUIN et P.-G. JOBIN, *op. cit.*, note 119, p. 211.

¹²² *Id.*, p. 215.

¹²³ J. PINEAU, D. BURMAN et S. GAUDET, *op. cit.*, note 4, n° 81, p. 165. L'erreur sur la nature du contrat se présente lorsque par exemple une partie croit consentir à un contrat de vente alors que l'autre croit consentir à un prêt. Certains théoriciens parleront de vice de consentement (voir par exemple Serge GAUDET, « Inexistence, nullité et annulabilité du contrat : essai de synthèse », (1995), vol. 40, n° 2 *Revue de droit de McGill* 291-364, pp. 336-350; J. PINEAU, D. BURMAN et S. GAUDET, *op. cit.*, note 4, n° 71, p. 151 et n°s 185-186, pp. 342-344), d'autres de l'inexistence du consentement (voir à ce sujet J.-L. BAUDOUIN et P.-G. JOBIN, *op. cit.*, note 119). Voir également les articles 1411-1422 C.c.Q.

¹²⁴ J. PINEAU, D. BURMAN et S. GAUDET, *op. cit.*, note 4, n° 74, p. 156.

¹²⁵ *Id.*, n° 75, p. 158.

¹²⁶ *Id.*, n° 75, p. 159.

¹²⁷ J.-L. BAUDOUIN et P.-G. JOBIN, *op. cit.*, note 119, p. 204.

¹²⁸ *Coopérants prêt-épargne Inc. c. Plastiques P.M.P. Inc.*, J.E. 95-9749 (C.S.).

pour vicier le consentement, l'erreur sur un élément essentiel n'a pas à être expressément connue de l'autre partie¹²⁹, car cette dernière est présumée connue de toutes les parties. Dans le cas d'une erreur portant sur un motif personnel devenu essentiel, elle ne viciera le consentement que si elle est expressément connue de l'autre partie ou que celle-ci aurait dû savoir que son cocontractant avait commis une erreur¹³⁰. Ce dernier aspect est proche de l'un des préalables à la rectification en cas d'erreur unilatérale énoncés dans l'arrêt *Sylvan Lake*, à savoir qu'au moment de la signature de l'écrit, le défendeur connaissait l'erreur ou aurait dû la connaître, et le demandeur n'en connaissait pas l'existence¹³¹.

Lorsque l'accord est ainsi vicié, la victime de l'erreur a le choix de demander la nullité de l'accord ou de le confirmer (art. 1420, al. 2 C.c.Q.). Par la confirmation, c'est-à-dire la validation rétroactive de l'accord par la personne qui peut en invoquer la nullité¹³², cet accord aura tous ses effets sans possibilité de modification. Comme une erreur matérielle ne peut vicier le consentement, elle ne peut être source de nullité d'une convention mais les parties peuvent en demander la correction.

En bout de ligne, lorsque l'écrit n'est pas notarié, seules les erreurs matérielles peuvent être corrigées en droit civil. Quant aux documents notariés, il faut distinguer selon que la procédure d'inscription de faux est requise ou non.

2.1.3. L'erreur matérielle ne vicie pas le consentement

L'erreur n'emporte pas nécessairement un vice de consentement. L'erreur de forme, aussi appelée erreur matérielle, ne vicie le consentement que si elle porte sur un élément essentiel déterminant. Dans ce cas, « les tribunaux ont le pouvoir de déclarer une convention contenant une erreur matérielle et de rectifier cette erreur, sans commettre une violation de la loi »¹³³. Aussi, « [l]'erreur purement matérielle [...] n'affecte pas, en effet, la volonté réelle des parties, mais seulement sa constatation matérielle. Les parties peuvent s'adresser au juge pour obtenir la correction de l'erreur. Il faut cependant

¹²⁹ L. LANGEVIN et N. VÉZINA, *op. cit.*, note 4, p. 42.

¹³⁰ J. PINEAU, D. BURMAN et S. GAUDET, *op. cit.*, note 4, n° 77, pp. 150-161.

¹³¹ Voir la section 1.2.2.3. du présent texte.

¹³² H. REID, *op. cit.*, note 19, p. 120.

¹³³ *Montpetit c. Brault*, (1916) 50 C.S. 512, 521-522 (C.R.); infirmé pour d'autres motifs par (1917) 26 B.R. 263 (C.A.).

distinguer l'erreur matérielle de celle qui touche à la volonté des parties et qui, elle, ne peut évidemment être ainsi réparée¹³⁴. Pour le professeur Ducharme, lorsque, telle l'erreur matérielle, affecte, non pas le consentement à un acte juridique, mais l'écrit qui le constate, elle n'entraîne pas la nullité de l'acte uniquement la validité de l'écrit en question¹³⁵. En général, ce type d'erreur ne vicie pas le consentement et est susceptible de correction¹³⁶. Lorsque par suite d'une telle erreur « un écrit ne reflète pas correctement la réalité juridique qu'il est censé constater, la preuve testimoniale est recevable tant afin de faire prévaloir la véritable situation juridique entre les parties, qu'afin d'obtenir la rectification de l'écrit en question »¹³⁷.

Sont comprises parmi les erreurs matérielles, les erreurs d'écritures, les erreurs de calcul et toute autre erreur dans les opérations mathématiques évidentes et les erreurs de désignation¹³⁸, telle l'erreur de description des parties. Les erreurs matérielles ne comprennent pas les erreurs de droit. L'erreur matérielle est « une faute dans le choix des termes employés pour faire cette communication; c'est une faute qui a fait dire autre chose que ce qu'on a voulu exprimer; en un mot c'est un lapsus qui comprend non seulement certaines omissions involontaires et les fautes de rédaction proprement dites, mais aussi les erreurs de calcul »¹³⁹.

Nous avons relevé ci-dessus que pour être corrigeable, la convention ne doit pas être frappée de nullité absolue. Et si elle est de nullité relative, elle doit contenir une erreur matérielle. Cette erreur matérielle ne doit pas porter sur un élément essentiel déterminant du contrat, autrement, on tomberait dans un cas de vice de consentement. Cette règle est semblable à celle de la common law. En effet, est-il besoin de le rappeler, lorsqu'une convention est entachée d'une erreur qui porte sur des considérations essentielles d'une convention, celle-ci sera généralement nulle en common law et par conséquent, nulle en *equity* et ne pourra être rectifiée.

¹³⁴ J.-L. BAUDOUIN et P.-G. JOBIN, *op. cit.*, note 119, p. 210.

¹³⁵ Léo DUCHARME, *Précis de la preuve*, 5^e éd., Montréal, Wilson & Lafleur, 1996, p. 93, par. 286.

¹³⁶ Paul-Yvan MARQUIS, « L'inscription de faux et la correction des actes notariés », (1989-90) 92 *Revue du Notariat*, 407.

¹³⁷ L. DUCHARME, *op. cit.*, note 135.

¹³⁸ *Beaurivage & Méthot Inc. c. Corp. De l'Hôpital de St-Sacrement*, [1986] R.J.Q. 1729, 1735 (C.A.); *Excavation Louis St-Denis Inc. c. Ste-Thérèse (Ville)*, (1995) 23 C.L.R. (2^e) 307 (C.Q.) (ci-après « *Excavation Louis St-Denis* »); Boileau, précité, note 120, par. 74.

¹³⁹ *Potvin c. Gagnon*, [1967] B.R. 300 (C.A.).

Qu'en est-il de l'erreur inexcusable? On aurait pensé que l'erreur matérielle qui est une erreur inexcusable¹⁴⁰ qui survient, par exemple, lorsqu'une partie a signé un document sans le lire¹⁴¹ serait corrigeable puisque le consentement n'est pas vicié et qu'en général cela ne porterait pas préjudice à l'autre partie. Toutefois, le professeur Jean-Claude Royer est d'avis que l'omission par un contractant de lire l'écrit constatant l'acte juridique ne devrait généralement pas lui permettre de demander sa correction¹⁴². L'erreur pour un motif d'ordre personnel ne vicie pas non plus le consentement, à moins que ce motif ne constitue un élément essentiel du contrat comme lorsque la partie ayant commis l'erreur a dévoilé l'importance du motif personnel à son cocontractant¹⁴³. Nous ne croyons pas qu'une erreur matérielle pourrait devenir une erreur pour un motif personnel.

2.2. LES CONDITIONS PERMETTANT DE CORRIGER UN ÉCRIT

S'il est reconnu en common law que seule une cour supérieure peut ordonner la rectification d'un document qui ne traduit pas correctement l'intention des parties, il semble que cela ne soit pas le cas au Québec. En effet, nous avons répertorié plusieurs décisions de la Cour du Québec¹⁴⁴ selon lesquelles un tribunal a corrigé des écrits qui ne reflétaient pas l'intention des parties. Ce pouvoir de correction que détiennent les tribunaux québécois¹⁴⁵ a été établi par la jurisprudence en analysant le concept d'erreur. La compétence des tribunaux québécois proviendrait de leur pouvoir d'interpréter les conventions selon les dispositions du Code civil. Il reste à connaître la procédure de mise en œuvre de la correction.

En effet, alors qu'une procédure est prévue dans le cas des actes notariés, elle ne l'est pas dans les autres cas. Peut-on alors recourir aux règles de droit judiciaire qui complètent le *Code de procédure civile*¹⁴⁶ qu'on retrouve aux

¹⁴⁰ Art. 1400, al. 2 C.c.Q.

¹⁴¹ *B. Frégau & Fils inc. c. Société québécoise d'assainissement des eaux*, (2000) 5 C.L.R. (3^e) 261 (C.A.); *Morin-Légaré c. Légacé*, [2002] R.J.Q. 2237 (C.A.).

¹⁴² Jean-Claude ROYER, *La preuve civile*, 3^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2003, n° 1587, p. 1212.

¹⁴³ L. LANGEVIN et N. VÉZINA, *op. cit.*, note 4, p. 42.

¹⁴⁴ *Excavation Louis St-Denis*, précité, note 138; *Re-Max Excellence inc. c. Pascuzzo*, [2003] J.Q. (Quicklaw) n° 7674 (C.Q.) (ci-après « *Re-Max Excellence* »).

¹⁴⁵ *Landry*, précité, note 120, 331.

¹⁴⁶ L.R.Q., c. C-25 (ci-après « C.p.c. »).

articles 2, 20 et 46 C.p.c.? Les articles 2 et 20 C.p.c. ont pour objet « de rendre la procédure servante du droit et non pas celui de conférer des droits qui n'existent pas par ailleurs »¹⁴⁷. Quant à l'article 46 C.p.c., il autorise un tribunal de rendre des ordonnances appropriées pour pourvoir au cas où la loi n'a pas prévu de remède spécifique comme dans le cas de la correction d'erreur. Ces articles ne confèrent pas de droit, « ces pouvoirs inhérents ou accessoires, que consacrent [...] les art. 20 et 46 C.p.c., n'accordent aux tribunaux qu'une fonction subsidiaire ou interstitielle dans la définition du contenu de la procédure québécoise »¹⁴⁸. Donc, il me semble qu'on ne devrait pas, par exemple, se servir de ces articles pour juger en *equity* sous prétexte que la Cour supérieure du Québec a les pouvoirs inhérents de la common law.

Il semble qu'il ne soit pas nécessaire d'obtenir une ordonnance du tribunal pour obtenir la correction d'un document qui ne reflète pas correctement l'intention des parties¹⁴⁹. Nous allons analyser la possibilité de corriger les erreurs contenues dans les documents notariés et les erreurs matérielles dans les autres documents.

2.2.1. Les actes notariés

Compte tenu du caractère solennel des documents notariés, leur correction est soumise à une certaine procédure. L'article 2818 C.c.Q. prévoit que les actes notariés font preuve à l'égard de tous, y compris des signataires, aussi bien des faits que le notaire avait pour mission de constater que de ceux qu'il avait pour mission d'inscrire. Contrairement aux actes non notariés, la correction des actes notariés ne se limite pas aux erreurs matérielles. Dans les actes notariés, trois types d'erreurs peuvent être corrigées avec effet rétroactif à la date du document corrigé.

- i) Les erreurs émanant du notaire relatives aux faits qu'il avait pour mission de constater

Lorsqu'une personne cherche à contredire les faits que le notaire avait pour mission de constater, elle devra suivre la procédure d'inscription de faux¹⁵⁰. La

¹⁴⁷ *Manoir de Belmont inc. c. Schokbéton Québec inc.*, [1990] R.D.J. 277, 278 (C.A.).

¹⁴⁸ *Lac d'Amiante du Québec c. 2858-0702 Québec inc.*, [2001] 2 R.C.S. 743, 764.

¹⁴⁹ *Montréal (Ville) c. Dion*, J.E. 94-17 (C.Q.); *Ville de Montréal c. Reill*, [1989] R.J.Q. 1314, 1317 (C.Q.)

¹⁵⁰ Art. 2821 C.c.Q. En général, le notaire a pour mission de constater l'identité des parties (*Loi sur le Notariat*, L.R.Q., c. N-3 (ci-après « L.N. »), art. 41 et 44), la date et le lieu de réception de l'acte (art. 44 L.N.), la lecture et la signature du document par les parties et (à suivre...)

personne qui s'inscrit en faux contre un document a le choix d'attaquer sa validité ou de demander sa correction. En effet, « même si traditionnellement l'inscription de faux a surtout été perçue comme un moyen d'attaquer la validité d'un acte, la jurisprudence, approuvée en cela par la doctrine, a reconnu que cette procédure peut également servir à le rectifier »¹⁵¹.

La correction d'un acte par les parties sans suivre la procédure de l'inscription de faux alors qu'elle est requise sera sans effet. L'inscription de faux est nécessaire pour corriger une erreur matérielle sur les faits que le notaire avait pour mission de constater, par exemple le prix. Un acte de correction suivant la procédure d'inscription de faux ne peut avoir pour effet de modifier complètement la nature juridique de la transaction constatée par l'acte dont la correction est demandée¹⁵².

ii) Les erreurs émanant du notaire relatives aux faits qu'il avait pour mission d'inscrire

Lorsque l'erreur porte sur les faits autres que ceux que le notaire avait pour mission de constater (ceux qu'il avait pour mission d'inscrire et tout autre fait), la demande de correction se fera par une requête au tribunal sans passer par la procédure d'inscription de faux. Il a mission d'inscrire tout ce que les parties lui déclarent sans en vérifier la véracité. Cela semble être le cas de la remise de la considération ou du prix de vente¹⁵³ ou de la délivrance du bien faisant l'objet de la convention¹⁵⁴. Toutefois, selon la terminologie utilisée, il peut être difficile de savoir si le notaire devait constater ou inscrire un fait¹⁵⁵.

(...suite)

les témoins (art. 40 et 44 L.N.). Le notaire doit également reproduire fidèlement la volonté des parties (art. 10, 50-56 L.N.). Lorsqu'un de ces cinq éléments n'est pas reflété fidèlement dans l'acte notarié, toute partie qui l'attaque pour ce motif devra procéder par l'inscription de faux. Toutefois, cette procédure ne sera nécessaire que lorsque la fausseté de ces énonciations est attribuable au notaire, que l'erreur soit de bonne foi ou non (*Vallée c. Corriveau*, [1947] B.R. 674 (C.A.)).

¹⁵¹ L. DUCHARME, *op. cit.*, note 135. Ce principe a été appliqué dans 2744-5675 *Québec inc. c. 2966-3432 Québec inc.*, J.E. 99-353 (C.S.).

¹⁵² *Furfaro Siconolfi c. La Reine*, 89 D.T.C. 5519 (C.F. 1^{re} inst.).

¹⁵³ 3042073 *Canada inc. (Syndic de)*, [2000] R.J.Q. 1314, 1319 (C.S.).

¹⁵⁴ *Richer c. Québec (Ministère de l'Éducation, Culture et Communication)*, J.E. 2003-445 (C.S.).

¹⁵⁵ Par exemple, dans *Shoiry c. Les Placements Moberge inc.*, [1968] B.R. 378, 379 (C.A.), il a été décidé que lorsque le contrat notarié contient la clause suivante : « le débiteur [...] reconnaît devoir [...] au créancier présent et acceptant la somme de 35 000 \$ pour valeur (à suivre...) »

iii) Les erreurs émanant du notaire et résultant d'un faux matériel

Cette procédure n'est pas requise lorsque l'erreur résulte d'un faux matériel reconnaissable à simple vue¹⁵⁶, telle l'erreur résultant d'une altération physique du document notarié, laquelle altération est clairement identifiable.

iv) Les erreurs matérielles émanant des parties

Ces erreurs sont corrigeables de la même manière que les erreurs matérielles dans les documents non notariés. Si la correction du document est accordée par le tribunal, elle n'entraînera ni la nullité de l'acte ni la perte de son authenticité¹⁵⁷.

Lorsqu'il exerce son pouvoir de correction, le tribunal doit prendre soin de respecter certaines limites. En effet, « un tribunal ne devrait pas pouvoir, sous couvert de rectifier un acte, procéder à le créer »¹⁵⁸. Le document qui contient une erreur qui ne touche en rien le consentement des parties peut être corrigé pour autant que sa nature et le contrat intervenu restent inchangés¹⁵⁹. Les conditions sous lesquelles la correction pourrait se réaliser sont circonscrites. L'erreur ne peut être corrigée à moins qu'elle ne soit évidente, non complexe, et qu'elle ne nécessite pas que le tribunal présume ou suppose ce que les parties voulaient y voir figurer¹⁶⁰.

(...suite)

reçue lors de l'exécution des présentes, dont quittance », le notaire ferait une constatation personnelle de la remise de la somme. Ce fait ne peut être contredit que par une inscription de faux puisque devant être constaté par le notaire. Si au contraire la clause est : « la somme de 35 000 \$ pour valeur reçue lors de l'exécution des présentes », le notaire ne ferait aucune constatation personnelle de la réception de la somme. Il s'agirait alors d'un fait que le notaire avait pour mission d'inscrire. La procédure d'inscription de faux ne serait alors pas nécessaire.

¹⁵⁶ *Balthazar c. Emond*, [1948] B.R. 596; P.-Y. MARQUIS, *loc. cit.*, note 136, 416.

¹⁵⁷ *Ford du Canada ltée c. Petric*, (1994) 49 R.P.R. (2^e) 132 (C.S.); J.-C. ROYER, *op. cit.*, note 142, n° 309, p. 199.

¹⁵⁸ L. DUCHARME, *op. cit.*, note 135, p. 95, par. 265.

¹⁵⁹ *Dufresne c. 143223 Canada Inc.*, [1995] A.Q. (Quicklaw) n° 1245 (C.S.), par. 72 (ci-après « *Dufresne* »).

¹⁶⁰ *Excavation Louis St-Denis*, précité, note 138; Roger COMTOIS, « Inscription en faux – Contrat de mariage – Rectification ordonnée par le juge », (1972-1973) 75 *Revue du Notariat*, 410.

Dans l'affaire *Lavoie c. Morin*¹⁶¹, le demandeur prétendait qu'il y avait une erreur de description du terrain vendu. Dans son jugement, la Cour d'appel semble indiquer que le défendeur doit admettre l'erreur pour que l'acte soit corrigé¹⁶². Nous croyons toutefois qu'il serait illogique de soumettre les droits du demandeur à l'admission du défendeur. À notre avis, il importe peu que le défendeur nie l'existence de l'erreur¹⁶³. Ce principe fut appliqué dans la cause *Métivier*¹⁶⁴.

Le pouvoir de correction s'étend au-delà de la correction des erreurs de description. Dans l'affaire *Prêt hypothécaire (Le) c. Les Habitations du Futur inc.*¹⁶⁵, la Cour supérieure a corrigé un acte de prêt pour y ajouter une clause hypothécaire. En effet, l'interprétation du contrat avait permis de conclure que les parties avaient, au moment de la conclusion de l'entente, une intention de conclure un prêt garanti par hypothèque. Par inadvertance, le notaire avait omis la page imprimée contenant la clause hypothécaire. Il est vrai qu'en permettant que le contrat soit corrigé, le prêt non garanti a été remplacé par un prêt garanti par hypothèque. Toutefois, lors de l'interprétation du contrat, le tribunal n'a utilisé aucune preuve externe au contrat. Il ressortait de l'interprétation du contrat que les parties voulaient procéder à un acte de prêt garanti par hypothèque. Sans la page contenant la clause hypothécaire, le contrat perdait tout son sens. Le tribunal n'a donc pas créé de nouveau contrat mais a donné suite à l'intention véritable des parties.

La correction d'une erreur dans un acte notarié en suivant la procédure d'inscription de faux a été reconnue en matière fiscale notamment dans les causes *Giguère c. Canada*¹⁶⁶ et *Leclerc c. La Reine*¹⁶⁷. Dans cette dernière affaire, la Cour canadienne de l'impôt est venue à la conclusion que, comme les parties prétendaient que l'acte notarié ne reflétait pas leur intention, il s'agissait d'un faux intellectuel qui ne pouvait être corrigé qu'en suivant la procédure de l'inscription de faux. C'est ainsi que la correction subséquente de ce transfert visé par l'article 160 L.I.R. n'a pas été acceptée.

¹⁶¹ [1951] B.R. 549 (C.A.).

¹⁶² *Id.*

¹⁶³ *Black*, précité, note 120, 43; voir également *Campbell c. Campbell*, [1948] C.S. 391, 394; *Métivier*, précité, note 120.

¹⁶⁴ Précité, note 120.

¹⁶⁵ [1981] C.S. 1092 (ci-après « *Les Habitations du Futur* »).

¹⁶⁶ [1992] A.C.I. (Quicklaw) n° 400.

¹⁶⁷ 2001 D.T.C. 714 (C.C.I.) (ci-après « *Leclerc* »).

2.2.2. Les autres documents

D'entrée de jeu, il est important de mentionner que l'opération de correction d'un acte non notarié est soumise à des limites en plusieurs points comparables à celles applicables aux actes notariés. Dans les deux cas, « [l]e pouvoir de rectifier ou de corriger un écrit en droit civil ne va pas aussi loin que de modifier, [...] les termes et conditions des écrits et conventions en cause au point de changer substantiellement par jugement la structure même de la transaction et la nature des parties »¹⁶⁸. La correction d'un écrit valablement fait ne doit pas servir à en modifier les termes mais à se conformer à l'intention des parties. Le juge n'a donc pas, en principe, le pouvoir de modifier les termes d'un contrat valablement fait¹⁶⁹.

Les tribunaux ont déjà ordonné la correction d'actes sous seing privé qui ne respectaient pas la volonté des parties en ce qu'ils contenaient des erreurs matérielles qui ne touchaient en rien le consentement des parties¹⁷⁰. Plus récemment, la Cour supérieure a accordé une requête en rectification permettant ainsi de changer la désignation erronée des bénéficiaires d'une police d'assurance vie¹⁷¹. La preuve établissait que les individus mentionnés aux polices n'avaient jamais été des contractants propriétaires ou bénéficiaires des polices en question.

Dans certaines circonstances, les tribunaux refuseront d'ajouter le nom d'une partie à un acte si cela a pour effet de créer des obligations non envisagées au moment de la conclusion de l'accord. Par exemple, dans l'affaire *Dufresne*¹⁷², des investisseurs avaient acquis un condominium par un acte notarié. Quelques jours après la signature de l'acte de vente, ces derniers s'étaient trouvés quatre nouveaux investisseurs. Au lieu de procéder par un nouvel acte de vente, le notaire procéda par acte de correction pour ajouter les noms des quatre nouvelles personnes comme acquéreurs. Cet acte de correction fut déclaré sans effet. L'omission de mentionner les quatre nouveaux investisseurs dans l'acte de vente ne pouvait être considérée comme une erreur

¹⁶⁸ *B.E.A. Holdings Inc. c. Trafsys Inc.*, J.E. 2003-1102 (C.S.); infirmé sur un autre point par [2004] J.Q. (Quicklaw) n° 646 (C.A.) (ci-après « *B.E.A. Holdings* »).

¹⁶⁹ *Tétrault c. MRN*, 92 D.T.C. 2240.

¹⁷⁰ *Claude Miville Inc. c. Construction Dufco (1978) Inc.*, [1982] C.S. 331, 335; *Banque Nationale du Canada c. Deschamps*, [1988] R.J.Q. 1210 (C.A.) (ci-après « *Deschamps* »).

¹⁷¹ *Dumas c. Agence du revenu du Canada*, C.S. Québec, n° 200-17-005587-050, 6 mai 2005, j. Hardy-Lemieux (ci-après « *Dumas* »).

¹⁷² Précité, note 159.

matérielle susceptible de correction, car leur existence était inconnue lors de la signature de l'acte de vente. Nous soumettons que la logique justifie que le principe soit également applicable aux erreurs de forme des écrits non notariés.

Sont également corrigeables les erreurs matérielles sous forme d'erreurs dans les opérations mathématiques, comme une erreur d'addition¹⁷³ et les erreurs qui se manifestent par un oubli lors de l'impression du document¹⁷⁴. Ces types d'erreurs sont corrigeables tant pour les contrats notariés que pour ceux qui ne le sont pas.

Pour avoir gain de cause lors d'une demande de correction, il faut réussir à prouver l'existence d'une erreur matérielle dans le document. Il faudra également prouver qu'on a intérêt à ce qu'elle soit accordée¹⁷⁵. Elle peut être accordée tant à l'égard d'une erreur commune qu'à l'égard d'une erreur unilatérale¹⁷⁶.

2.3. LA PREUVE DE L'ERREUR MATÉRIELLE

Toute personne qui prétend qu'un document ne traduit pas la volonté des parties et demande qu'il soit corrigé doit en faire la preuve. Celle-ci doit être prépondérante, concluante et décisive¹⁷⁷. En d'autres termes, elle doit être une « preuve forte »¹⁷⁸. Ce qui nous semble bien au-delà des exigences de la preuve en matière civile prévue à l'article 2864 C.c.Q.¹⁷⁹ Il s'agit, à notre avis, d'un fardeau de preuve similaire à celui requis par les tribunaux des provinces de common law pour octroyer une ordonnance de rectification en *equity*.

¹⁷³ *Excavation Louis St-Denis*, précité, note 138; *Versafood Services Ltd. c. Alstar Industries Ltd.*, [1976] C.A. 388, 389-390 (ci-après « *Versafood Services* »).

¹⁷⁴ *Boileau* précité, note 120, par. 82-83; *Les Habitations du Futur*, précité, note 165, 1093-1094.

¹⁷⁵ Gérard TRUDEL, *Traité de droit civil du Québec*, t. 7, Montréal, Wilson & Lafleur, 1946, pp. 175-176, cité dans *Versafood Services*, précité, note 173, 390.

¹⁷⁶ *Deschamps*, précité, note 170; *Versafood Services*, précité, note 173.

¹⁷⁷ *Groupe Coginter Inc. c. Royal Building Systems (CDN) Ltd.*, [2002] J.Q. (Quicklaw) n° 407 (C.S.).

¹⁷⁸ *Syndicat national des employés de l'aluminium d'Alma c. Morin*, [1997] R.J.Q. 2723, 2726 (C.S.).

¹⁷⁹ Elle est semblable à celle exigée en matière de rectification par les tribunaux de common law depuis le jugement *Sylvan Lake*, précité, note 52.

L'erreur matérielle étant un fait, sa preuve peut se faire par tout moyen y compris par témoignage¹⁸⁰. C'est d'ailleurs le cas également en common law où l'*equity* permet une exception à la règle de l'inadmissibilité d'un témoignage pour contredire un écrit valablement fait en acceptant de contredire un document écrit lors d'une demande d'une ordonnance de rectification.

2.4. EFFET DE LA CORRECTION

L'objectif de la correction étant de rendre le document corrigé conforme à la volonté des parties, son effet sera rétroactif à la date du document¹⁸¹. Un jugement correctif ne peut toutefois porter atteinte aux droits des tiers que ces derniers peuvent faire valoir à l'égard de ce document. Le professeur Léo Ducharme reconnaît la protection des droits des tiers lorsqu'il affirme que « [...] dans le cas des contrats dont l'opposabilité aux tiers est subordonnée à des mesures de publicité toute rectification ne devrait avoir effet à leur égard qu'à compter du moment où cette rectification a été publiée »¹⁸².

Tout comme en matière de rectification en *equity*, nous sommes d'avis que les principes établis par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Shell*¹⁸³, à savoir qu'en matière fiscale, en l'absence d'une disposition expresse contraire de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou d'un trompe-l'œil, les autorités fiscales doivent respecter les rapports juridiques établis par un contribuable, s'appliquent à une cause du Québec. Les autorités fiscales doivent établir la cotisation sur la base du document corrigé.

2.5. CONCLUSION

Sont corrigeables les documents contenant les erreurs matérielles, les documents notariés contenant une erreur commise par le notaire qui, pour ce faire, ne reflète pas l'intention des parties et les documents notariés contenant des erreurs attribuables aux parties. La Cour supérieure et la Cour du Québec ont le pouvoir de corriger les documents qui ne reflètent pas correctement

¹⁸⁰ *Versafood Services*, précité, note 173, 390; L. DUCHARME, *op. cit.*, note 135, p. 355, par. 1082.

¹⁸¹ *Paul Demers & fils inc. c. MRN*, C.S. Montréal, n° 500-17-020861-046, 19 mai 2005, j. Roger E. Baker; *Dumas*, précité, note 171; *Boisvert Pontiac Buick liée c. Rousson-Whissel*, J.E. 92-669 (C.Q.); *Gendro c. Panneton*, C.S. St-François, n° 38454, 30 octobre 1972, j. Carrier.

¹⁸² L. DUCHARME, *op. cit.*, note 135, p. 94, par. 289.

¹⁸³ Précité, note 92.

l'intention des parties. Toutefois, il semble qu'il ne serait pas nécessaire d'obtenir une ordonnance du tribunal pour ce faire sauf pour corriger les documents notariés contenant une erreur lorsque cette correction est soumise à la procédure d'inscription de faux. Sont comprises parmi les erreurs matérielles, l'erreur d'écriture telle l'erreur de description des parties, l'erreur de calcul et toute autre erreur dans les opérations mathématiques évidentes. Lorsque l'écrit ne reflète pas l'intention des parties à cause d'une erreur sur un élément essentiel de l'accord, il pourrait être annulé en droit civil. En common law, l'*equity* pourrait permettre sa rectification s'il s'agit d'une erreur sur un élément essentiel mais non déterminant.

Compte tenu du caractère solennel des documents notariés, leur correction est dans certains cas soumise à la procédure d'inscription de faux. Cette procédure est admise en matière fiscale. La personne qui s'inscrit en faux contre un document a le choix d'attaquer sa validité ou de demander sa correction. Si la correction du document est accordée par le tribunal, elle n'entraînera ni la nullité de l'acte ni la perte de son authenticité.

Que le document soit notarié ou non, lorsqu'il exerce son pouvoir de correction, le tribunal ne devrait pas pouvoir modifier substantiellement la structure ou la nature de la transaction ou créer de nouvelles relations entre les parties. Il ne devrait pas non plus en modifier les termes mais se conformer à l'intention des parties. L'erreur ne peut être corrigée à moins qu'elle ne soit évidente, non complexe, et qu'elle ne nécessite pas que le tribunal présume ou suppose ce que les parties voulaient.

Toute personne qui prétend qu'un document ne traduit pas la volonté des parties et demande qu'il soit corrigé doit en faire la preuve de manière prépondérante, concluante et décisive. Il s'agit d'une preuve au-delà des exigences de la preuve en matière civile, similaire à celle requise par les tribunaux des provinces de common law pour octroyer une ordonnance de rectification en *equity*. Tout comme en matière de rectification de common law, la preuve de l'erreur matérielle peut se faire par tout moyen y compris par témoignage.

L'objectif de la correction étant de rendre le document corrigé conforme à la volonté des parties, son effet sera rétroactif à la date du document corrigé. Toutefois, un jugement correctif ne peut porter atteinte aux droits des tiers que ceux-ci peuvent faire valoir à l'égard de ce document. Une fois le jugement correctif rendu par un tribunal compétent, il lie l'ARC et le ministre qui doivent alors établir la cotisation sur la base du document corrigé.

Lorsque les conséquences de la transaction constituent un élément essentiel mais non déterminant de la convention, le droit civil préconise l'annulation de celle-ci et non sa rectification comme cela pourrait être le cas en common law. Lorsque le document est corrigé, il remplace le document erroné.

2.6. RAPPROCHEMENT ENTRE LA CORRECTION DE DROIT CIVIL ET LA RECTIFICATION DE COMMON LAW

En somme, il nous semble que bien appliquées, la rectification en *equity* et la correction de droit civil aboutiront au même résultat dans la majorité des cas. Il restera toutefois des cas où devant des faits similaires, le résultat sera différent dans les deux systèmes. Voici un tableau sommaire rapprochant la rectification en *equity* et la correction de droit civil.

Rectification en <i>equity</i>	Correction de droit civil
La doctrine équitable de rectification n'est applicable que dans les provinces de common law.	Lorsqu'une affaire prend naissance au Québec, ce sont les règles de droit civil qui s'appliquent.
La rectification vise à se conformer à l'intention des parties. Lorsque l'erreur porte sur le consentement, les règles de la rectification ne peuvent intervenir.	La correction vise à se conformer à l'intention des parties. Lorsque l'erreur porte sur le consentement, les règles de la correction ne peuvent intervenir.
Seule une cour supérieure provinciale ayant un pouvoir de juger en <i>equity</i> peut rendre une ordonnance de rectification.	La Cour supérieure et la Cour du Québec peuvent corriger les documents qui ne reflètent pas correctement l'intention des parties.
Une ordonnance de rectification peut être émise en cas d'erreur commune, mutuelle ou unilatérale.	Un tribunal peut corriger un écrit en cas d'erreur commune, mutuelle ou unilatérale.
Lorsqu'une convention est entachée d'une erreur portant sur des considérations importantes et déterminantes de la convention, celle-ci sera généralement nulle <i>ab initio</i> en common law. Une telle	Lorsque la convention est entachée d'une erreur sur un élément essentiel déterminant, le droit civil préconise l'annulation de celle-ci. Une telle convention ne peut être corrigée.

convention est également nulle en <i>equity</i> ; elle ne peut être rectifiée.	
Lorsqu'une convention est entachée d'une erreur portant sur des considérations importantes mais non déterminantes de la convention, celle-ci est annulable en common law. Elle est rectifiable en <i>equity</i> .	Lorsque la convention est entachée d'une erreur sur un élément non déterminant, cette convention peut être corrigée si les autres conditions sont respectées.
Lorsque les conséquences fiscales de la transaction constituent un élément essentiel mais non déterminant ou lorsque l'intention principale des parties était que la transaction crée des conséquences fiscales précises, la transaction est rectifiable.	Lorsque les conséquences de la transaction constituent un élément essentiel de la convention, le droit civil préconise l'annulation de celle-ci et non sa rectification.
Le document rectifié rétroagit à la date du document corrigé.	Le document rectifié rétroagit à la date du document corrigé.
En général, la rectification ne peut être ordonnée lorsque les droits d'un tiers de bonne foi sont en jeu, surtout lorsque ces droits furent acquis contre valeur. Toutefois, elle peut être accordée lorsque le tiers n'a pas pris d'action basée sur ce document.	Un jugement correctif ne peut porter atteinte aux droits des tiers que ceux-ci peuvent faire valoir à l'égard d'un document.
Une fois rendue par un tribunal compétent, l'ordonnance de rectification lie l'ARC et le ministre même s'ils n'ont pas été mis en cause.	Une fois rendu par un tribunal compétent, le jugement lie l'ARC et le ministre qui doivent alors établir la cotisation sur la base du document corrigé.
Il est nécessaire d'obtenir une ordonnance d'un tribunal compétent. La rectification ne peut donc être conventionnelle.	Il semble que la correction peut être conventionnelle. Exception : correction d'erreurs dans un document notarié soumise à la procédure d'inscription de faux.

Si l'erreur est commune ou mutuelle, les conditions suivantes doivent être satisfaites : i) selon le cas, l'existence d'une convention verbale préalable complète avant la conclusion du document en litige ou si lors de la rédaction de l'écrit aucune convention verbale complète n'était encore conclue, l'existence d'une intention commune sur un point donné de cet écrit; ii) une intention commune sur les termes de l'écrit; iii) un document final qui n'exprime pas correctement l'intention des parties; et iv) une erreur commune ou mutuelle.	Si l'erreur est commune ou unilatérale, il faut démontrer que : i) une erreur matérielle existe dans le document; ii) la correction ne modifiera pas les termes de la convention mais permettra de se conformer à l'intention des parties; iii) la correction ne modifiera pas substantiellement la structure de la transaction et ne créera pas des nouvelles relations entre les parties; iv) on a intérêt à ce que la correction soit accordée.
Si l'erreur est unilatérale, le demandeur devra démontrer : i) selon le cas, l'existence d'un contrat verbal préalable dont les conditions sont déterminées ou déterminables; ou si lors de la rédaction de l'écrit aucune convention verbale complète n'était encore signée, l'existence d'une intention commune sur un point donné de cet écrit; ii) que les conditions convenues verbalement n'ont pas été couchées adéquatement par écrit;	Mêmes conditions qu'en cas d'erreur commune.

iii) qu'au moment de la signature de l'écrit, le défendeur connaissait l'erreur ou aurait dû la connaître et que le demandeur n'en connaissait pas l'existence; et que la tentative du défendeur d'utiliser l'écrit erroné constitue une fraude ou l'équivalent d'une fraude.	
Le fardeau de preuve repose sur la partie qui cherche à se prévaloir de l'ordonnance de rectification. Cette preuve doit être convaincante. Il s'agit d'une preuve située entre la norme en matière criminelle et celle de la prépondérance des probabilités.	La preuve doit être prépondérante, concluante et décisive. Il s'agit d'une preuve au-delà des exigences de la preuve en matière civile mais inférieure à la norme en matière criminelle.
La preuve de l'erreur peut se faire par tout moyen de preuve y compris par la preuve testimoniale.	La preuve de l'erreur matérielle peut se faire par tout moyen y compris par témoignage.
Une demande de rectification pourrait être refusée lorsqu'un résultat adéquat peut être atteint en appliquant les règles de common law, les règles générales d'interprétation ou lorsqu'une loi prévoit le remède recherché.	Une convention peut être corrigée en suivant les principes d'interprétation de contrat. Si une règle législative s'applique, elle a préséance sur les règles du Code civil.
Sont corrigeables les documents contenant des erreurs dans la traduction écrite de l'intention des parties.	Sont corrigeables les documents non notariés contenant des erreurs matérielles, les documents notariés contenant des erreurs commises par le notaire qui, pour ce faire, ne reflète pas l'intention des parties et les documents notariés contenant des erreurs matérielles attribuables aux parties.

La rectification peut avoir comme résultat de modifier substantiellement la structure ou la nature de la transaction ou créer des nouvelles relations entre les parties si cela permettra de se conformer à l'intention que les parties avaient lors de la conclusion de la convention.	Que le document soit notarié ou non, la correction ne peut avoir comme résultat de modifier substantiellement la structure ou la nature de la transaction ou créer des nouvelles relations entre les parties.
---	---

3. LA RECTIFICATION EN DROIT CORPORATIF

Le droit corporatif applicable au Québec contient des règles permettant au Registraire des entreprises et tout intéressé de demander la rectification des statuts et autres documents corporatifs afin de corriger des illégalités ou irrégularités qui peuvent s'y glisser. La *Loi sur les compagnies* du Québec contient de telles règles aux articles 123.140 à 123.143 depuis l'introduction de la Partie IA¹⁸⁴. Quant à la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*, elle renferme des mesures semblables depuis 2001, date de la réforme de l'article 265 L.C.S.A. Le nouvel article 265 L.C.S.A. est largement inspiré des articles 123.140 à 123.143 L.C.¹⁸⁵ et de l'article 206 (anciennement 230) de la *Company Act*¹⁸⁶ de la Colombie-Britannique. Ces dispositions sont reprises en annexe.

Le pouvoir général de rectification prévu dans chacune de ces lois ne doit pas être confondu avec le pouvoir dont disposent les tribunaux de common law de rectifier un document pour qu'il soit conforme à l'intention des parties ni le pouvoir des tribunaux de droit civil de corriger un document contenant une erreur matérielle.

3.1. LES RÈGLES PRÉVUES PAR LA LOI SUR LES COMPAGNIES

Toute modification des actes constitutifs d'une compagnie requiert le dépôt de statuts de modification et peut avoir comme objectif soit une modification ordinaire des statuts, soit une modification pour rectifier des illégalités ou

¹⁸⁴ *Loi modifiant la Loi sur les compagnies et la Loi sur les déclarations des compagnies et sociétés*, L.Q. 1980, c. 28, entrée en vigueur le 16 février 1981.

¹⁸⁵ Paul MARTEL, *La réforme de la Loi canadienne sur les sociétés par actions*, Montréal, 2001, p. 91.

¹⁸⁶ R.S.B.C. 1996, c. 62 et mod. (ci-après « *Loi de la Colombie-Britannique* »).

irrégularités ou pour insérer une disposition requise par la loi. Dans ce dernier cas, si la modification peut avoir un effet préjudiciable sur les droits des créanciers ou des actionnaires, il faudra obtenir un accord de la compagnie et ces actionnaires ou créanciers dont les droits pourraient être touchés¹⁸⁷. En l'absence d'un tel accord, la compagnie devra procéder par requête au tribunal pour qu'il rende une ordonnance de modification.

Sur dépôt des statuts de modification, le Registraire des entreprises délivre un nouveau certificat aussi appelé certificat de modification, lequel doit porter la date du dépôt des statuts initiaux. Ce nouveau certificat rétroagit à la date du certificat remplacé ou à compter de la date prévue dans le jugement¹⁸⁸. Dans l'affaire *Boutique Pénélope inc. c. Québec (Inspecteur général des institutions financières)*¹⁸⁹, la Cour supérieure a rejeté une demande d'annulation d'un certificat de fusion et d'émission d'un nouveau certificat de fusion portant une date postérieure au certificat initial défectueux estimant que, si le certificat de fusion était accordé, il l'aurait été avant le dépôt des statuts de fusion. Dans ce cas, il ne s'agirait pas d'une correction ou d'une rectification d'un statut existant mais plutôt d'une façon de donner naissance à des statuts avant leur dépôt auprès du Registraire des entreprises¹⁹⁰, contournant ainsi l'application de l'article 123.143 L.C. Pour se prévaloir des articles 123.140 à 123.143 L.C., le demandeur doit démontrer que les statuts contiennent une irrégularité ou une illégalité.

La rétroactivité n'est pas obligatoire. Une compagnie qui, tout en voulant rectifier une irrégularité dans ses statuts, ne souhaite pas bénéficier de la rétroactivité ne serait pas obligée de suivre les prescriptions de l'article 123.141 L.C.¹⁹¹ La requête adressée au tribunal demandant la rectification doit être signifiée au Registraire des entreprises. En ce qui a trait aux créanciers, leur

¹⁸⁷ Hubert GAUDRY, « Statuts, administration, liquidation et dissolution, dénominations sociales », dans *Formation permanente Barreau du Québec, Congrès 81*, Cours 59-61, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1981, pp. 107-144, à la page 112. Rappelons que dans l'affaire *Canada (Procureure générale) c. Gestion R.F. & Fils inc.*, [2002] R.J.Q. 178 (C.S.), j. Fraiberg (ci-après « *P.G. Canada (Gestion R.F.)* »), il a été décidé que les créanciers dont l'accord est requis sont ceux de la compagnie et non ceux de ses actionnaires.

¹⁸⁸ Art. 123.143 L.C.

¹⁸⁹ [1993] A.Q. (Quicklaw) n° 1698 (C.S.).

¹⁹⁰ *Id.*, par. 10.

¹⁹¹ James SMITH, *La Partie IA de la Loi sur les compagnies*, vol. 3, « Les Commentaires », Montréal, C.E.J. Ltée, 1981, p. 36.

mise en cause n'est requise que si leur présence est nécessaire à la solution complète du litige conformément aux articles 489 et 764 C.p.c.

3.2. LES RÈGLES PRÉVUES PAR LA LOI CANADIENNE SUR LES SOCIÉTÉS PAR ACTIONS

Le pouvoir général de rectification prévu à l'article 265 L.C.S.A. est relativement nouveau. En 1971, le rapport Dickerson¹⁹² présentait des recommandations qui ont inspiré la *Loi sur les corporations commerciales canadiennes* de 1974¹⁹³. L'article 20.11 des recommandations proposait de permettre au Registraire de modifier un avis ou un document sur autorisation de son auteur ou de son représentant. Il était proposé que le « Directeur¹⁹⁴ » ait le pouvoir de rectifier une erreur décelée dans un certificat après son émission. À la suite de cette proposition, le législateur fédéral a adopté l'article 265 L.C.S.A., lequel a été amélioré lors de la réforme de 2001.

3.2.1. Le nouvel article 265 L.C.S.A.

En 1995, Industrie Canada a recommandé non seulement de « [m]odifier l'article 265 pour ajouter un pouvoir général de rectification permettant de demander au tribunal de rectifier des erreurs commises par une société ou le Directeur au sens de la LCSA¹⁹⁵ », mais également d'« étendre les pouvoirs de rectification que l'article 265 confère au Directeur au sens de la LCSA pour permettre expressément la rectification de simples erreurs techniques commises par la société ou d'autres personnes »¹⁹⁶.

¹⁹² Robert V. DICKERSON, Leon GETZ, John L. HOWARD et Robert J. BERTRAND, *Propositions pour un nouveau droit des corporations commerciales canadiennes*, vol. I, « Commentaires », Ottawa, 1971; Robert V. DICKERSON, Leon GETZ, John L. HOWARD et Robert J. BERTRAND, *Propositions pour un nouveau droit des corporations commerciales canadiennes*, vol. II, « Projet de loi sur les corporations commerciales canadiennes », Ottawa, 1971.

¹⁹³ L.C. 1974-1975-1976, c. 33. Voir CANADA, *Débats de la Chambre des communes*, 30^e législature, Première session, 23 Elisabeth, vol. II, 1974, p. 1204. Inspiré également de la *Loi sur les sociétés par actions* de l'Ontario, L.R.O. 1990, c. B.16 et mod. (ci-après « L.S.A.O. »).

¹⁹⁴ Le Directeur est nommé par le ministre de l'Industrie en vertu de l'article 260 L.C.S.A.

¹⁹⁵ INDUSTRIE CANADA, *La Loi canadienne sur les sociétés par actions : Document de consultation, propositions d'amendement de nature technique*, septembre 1995, p. 107.

¹⁹⁶ *Id.*

L'article 265 L.C.S.A. a été amélioré par l'ajout de nouvelles dispositions pour tenir compte de cette recommandation. Alors qu'en vertu de l'ancienne disposition, seul le Directeur pouvait demander la rectification, il n'était pas clair si ces erreurs devaient nécessairement émaner de celui-ci. En vertu du nouvel article 265 L.C.S.A., le Directeur, la société et toute autre personne intéressée sont expressément autorisés à demander que soit rectifié tout document comportant une erreur. Une telle demande ne peut être faite que s'ils sont convaincus que la rectification ne porterait pas préjudice aux actionnaires ou aux créanciers de la société¹⁹⁷. En cas de crainte de préjudice, le Directeur, la société ou la personne intéressée pourrait demander au tribunal de rendre une ordonnance enjoignant le Directeur à apporter les rectifications et établir les droits des actionnaires et des créanciers¹⁹⁸.

La *Loi canadienne sur les sociétés par actions* ne définit pas ce qu'est une erreur. Elle ne mentionne pas non plus les conditions à respecter pour obtenir cette correction. Le pouvoir accordé au Directeur de corriger le certificat qu'il a délivré est assez large. Il peut demander aux actionnaires ou aux administrateurs de passer des résolutions et de lui envoyer les documents requis pour effectuer la correction. Le Directeur peut, au besoin, demander que le certificat erroné lui soit remis pour qu'il en délivre un nouveau. Nous n'avons répertorié aucun jugement portant sur cette disposition.

La *Loi sur les sociétés par actions*¹⁹⁹ de l'Ontario et la *Loi sur les corporations commerciales* du Nouveau-Brunswick²⁰⁰ comportent des dispositions similaires aux dispositions de l'ancien article 265 L.C.S.A. Les affaires décidées en vertu de ces dispositions peuvent nous éclairer sur l'interprétation que pourraient adopter les tribunaux dans les cas d'application de l'article 265 L.C.S.A.

L'affaire *Union Entreprises Ltd.*²⁰¹, décidée en vertu de la *Loi sur les sociétés par actions* de l'Ontario, peut aider à comprendre la notion d'erreur dont la correction est permise. Dans cette affaire, le directeur de la *Loi sur les sociétés par actions* de l'Ontario devait interpréter l'article 273 L.S.A.O. (maintenant 275). Ce dernier est similaire à l'article 265 L.C.S.A. en ce qu'il

¹⁹⁷ Par. 265(1) et 265(2) et al. 265(3)b) L.C.S.A.

¹⁹⁸ Par. 265(4) et 265(5) L.C.S.A.

¹⁹⁹ Art. 275 L.S.A.O.

²⁰⁰ L.R.N.-B. 1981, c. B-9.1 et mod. (ci-après « *Loi du Nouveau-Brunswick* »), art. 189.

²⁰¹ (1985) 29 B.L.R. 128 (*Director of Business Corporations Act*, 1982, Ont.).

permet la correction des certificats, mais contrairement à la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*, il permet de plus la correction des statuts. Les statuts de la compagnie Union Entreprises contenaient une catégorie d'actions (catégorie A) votantes, sauf en cas de dissolution ou de vente totale ou substantielle des biens de la société. La société avait un pouvoir discrétionnaire de créer des séries d'actions de catégorie A et d'y attacher des droits et privilèges sous réserve du respect de la loi et des statuts. La société créa une série d'actions (série 1) et y attacha le droit de vote sans restriction. Le Directeur arriva à la conclusion que les droits attribués aux actions de la série 1 étaient en contradiction avec ceux de la catégorie A.

Sans tenter de définir ce qu'est une erreur, le Directeur analyse la description de la catégorie d'actions et de la série 1. Il conclut qu'il existe une contradiction entre la description de la catégorie et celle des séries sous-jacentes²⁰² et que cette contradiction est une erreur rectifiable. Qui plus est, l'erreur dont il est question au paragraphe 273(1) L.S.A.O. inclut les erreurs dans les statuts ou tout autre document²⁰³.

Mais, tout type d'erreur n'est pas corrigeable comme en fait foi l'affaire *Allsco Building Supplies Ltd. c. McAllister*²⁰⁴, qui fut décidée en application de l'article 189 de la *Loi du Nouveau-Brunswick*, un article similaire en plusieurs points au nouvel article 265 L.C.S.A. Le comptable de la société avait, dans un message téléphonique, demandé au conseiller juridique de celle-ci de procéder à la fusion de la société et de sa filiale. Au lieu de procéder à la fusion en date du 31 décembre 1988 comme requis par le comptable, l'avocat procéda à la fusion en date du 24 décembre 1988. La société demanda au Directeur de rectifier le certificat de fusion pour qu'il porte la date du 31 décembre 1988. Pour la Cour du Banc de la Reine, l'article 189 de la *Loi du Nouveau-Brunswick* ne s'appliquerait que lorsque, à cause de l'erreur, le certificat viole une disposition de la *Loi du Nouveau-Brunswick*²⁰⁵. Dans ce sens, comme une erreur sur la date de fusion ne viole aucune disposition de cette loi, la rectification ne serait pas permise. Il devrait en être de même quant à l'application de l'article 265 L.C.S.A.

L'ancien article 265 L.C.S.A. ne permettait pas la rectification des erreurs contenues dans les statuts. Toutefois, l'alinéa 173(1)o) L.C.S.A. permet à une

²⁰² *Id.*

²⁰³ *Id.*, 144.

²⁰⁴ (1990) 44 B.L.R. 201, 205 (B.R. N.-B.).

²⁰⁵ *Id.*, 205.

société de modifier unilatéralement ses statuts en y insérant des dispositions permises par la loi. Cette modification doit être adoptée par une résolution spéciale, c'est-à-dire par les deux tiers des actionnaires²⁰⁶. Lorsqu'une modification aux statuts porte atteinte aux droits d'une catégorie d'actions, par exemple lorsqu'elle modifie les droits rattachés aux actions de cette catégorie, les détenteurs de ces actions obtiennent alors un droit de vote même si ces actions sont normalement non votantes. Une telle modification n'a pas d'effet rétroactif, mais prend effet à compter de la date mentionnée sur le certificat attestant les modifications²⁰⁷. Cette date est celle du dépôt des clauses de modification, celle de la délivrance du certificat modifié ou toute autre date ultérieure indiquée dans l'ordonnance du tribunal²⁰⁸.

La rectification a un effet rétroactif en ce sens que la date du document rectifié sera celle de celui qu'il remplace ou celle fixée par le tribunal selon le cas. Lorsque la correction du document porte sur la date, le document corrigé portera la date corrigée²⁰⁹.

Le nouvel article 265 L.C.S.A. est largement inspiré des articles 123, 140 à 123, 143 L.C., mais également de l'article 206 (anciennement 230) de la *Loi de la Colombie-Britannique*. Nous allons ainsi analyser les affaires *US Gold c. Atlanta Gold Corp.*²¹⁰ et *Re Razzaq Holdings Ltd.*²¹¹ décidées en vertu de ces dernières dispositions.

Dans l'affaire *U.S. Gold*²¹², la Cour d'appel de la Colombie-Britannique était appelée à se prononcer sur l'application de l'article 230 de la *Loi de la Colombie-Britannique*. Pour s'assurer du contrôle du conseil d'administration,

²⁰⁶ Par. 173(1) L.C.S.A.

²⁰⁷ Art. 179 L.C.S.A.

²⁰⁸ Par. 262(2) L.C.S.A. La Direction générale des corporations d'Industrie Canada a adopté en 1996 une politique administrative expliquant le traitement qu'elle entendait donner aux demandes faites en vertu de l'ancien article 265 L.C.S.A., voir INDUSTRIE CANADA, *Politique interne 2.7*, « Rectification de certificats et statuts sous la LCSA », 1^{er} mars 1996 (<http://strategis.ic.gc.ca/epic/internet/incd-dgc.nsf/fr/cs01344f.html>). Pour refléter la modification législative introduite par le nouvel article 265 L.C.S.A., une nouvelle version de cette politique a été émise le 2 octobre 2002.

²⁰⁹ Par. 265(7) L.C.S.A.

²¹⁰ (1990) 43 B.C.L.R. (2^e) 71 (C.A. C.-B.); demande de nouvelle audience refusée [1990] B.C.W.L.D. 431 (C.A. C.-B.) (ci-après « *U.S. Gold* »).

²¹¹ (2001) 11 B.L.R. (3^e) 157 (C.S. C.-B.) (ci-après « *Razzaq Holdings* »).

²¹² Précité, note 210.

un actionnaire avait sollicité des procurations d'autres actionnaires. La validité de deux groupes de procurations était disputée du fait que certaines avaient été signées par un mandataire des actionnaires sans que le mandat n'ait été déposé au bureau de la société conformément à ce qui était requis par les statuts. Un autre groupe de procurations ne portait pas de date contrairement aux dispositions des statuts. Le tribunal devait décider si ce genre d'erreur était rectifiable. Le tribunal a conclu en l'existence d'une erreur technique et qu'elle était rectifiable²¹³. En plus des erreurs techniques, d'autres types d'erreurs peuvent être rectifiées²¹⁴ comme le démontre l'affaire *Razzaq Holdings*²¹⁵ portant sur la même disposition.

Razzaq Holdings Ltd. était une société détenue par les deux frères Ahamed à raison de 50 actions de catégorie A, 50 actions de catégorie B et 1 625 actions de catégorie C chacun. Voulant opérer leur propre entreprise, les actionnaires ont transféré à Razzaq Holdings Ltd. leurs 50 actions de catégorie B en contrepartie de 50 actions de catégorie A de la société. Par inadvertance, le registre des procès-verbaux ne fut pas mis à jour pour refléter la transaction. Pour parfaire la réorganisation, les frères Ahamed ont créé chacun une société de gestion dans lesquelles ils ont transféré toutes leurs actions de Razzaq Holdings Ltd. Ces transferts furent effectués en 1992. À cause de l'erreur dans le registre des procès-verbaux, Razzaq Holdings Ltd. a transféré à chacune de ces deux sociétés nouvellement créées 50 actions de catégorie A, 50 actions de catégorie B et 1 625 actions de catégorie C alors que les frères Ahamed n'avaient plus d'actions de catégorie B mais seulement des actions de catégorie A.

En 2000, les frères Ahamed constatèrent l'erreur commise en 1992. En effet, à cause de l'erreur dans le registre des procès-verbaux, ils avaient transféré des actions de catégorie B qu'ils n'avaient plus. Les frères Ahamed, administrateurs et actionnaires de Razzaq Holdings Ltd., adoptèrent une résolution pour corriger l'acte de transfert erroné de sorte que leur société émit 100 actions de catégorie A et 1 625 actions de catégorie C. Razzaq Holdings Ltd. demanda une ordonnance du tribunal pour valider toute l'opération. Ayant conclu qu'il y avait eu une erreur lors de l'adoption de la résolution en 1992, que cette ordonnance permettrait de respecter l'intention originale des parties, et

²¹³ *Id.*, 76.

²¹⁴ *Vogel c. International Nesmont Industrial Corp.*, [1994] B.C.W.L.D. 2428 (C.S. C.-B.); *Ambassador Industries Ltd. c. Camfrey Resources Ltd.*, [1994] B.C.W.L.D. 2428 (C.S. C.-B.).

²¹⁵ Précité, note 211.

qu'en plus, aucun tiers qui aurait acquis contre valeur des droits sur les actions dans Razzaq Holdings Ltd. ne serait préjudicié, le tribunal accorda l'ordonnance²¹⁶.

Il semble que le tribunal ne tiendrait pas compte des intérêts de l'ARC lorsqu'il se prononce sur l'article 206 de la *Loi de la Colombie-Britannique*²¹⁷.

Il est important de noter les commentaires que le tribunal fait sur la relation existant entre le pouvoir de rectification en vertu de la *Loi de la Colombie-Britannique* et la rectification en *equity*. En effet, les demandeurs avaient invoqué subsidiairement le pouvoir du tribunal en *equity* de rectifier les documents qui ne constatent pas correctement l'intention des parties. Même s'il est possible de penser que, tout comme l'article 206 de la *Loi de la Colombie-Britannique*, l'article 265 L.C.S.A. est aussi large sinon plus que le pouvoir de rectification en *equity*, il appert de ce jugement qu'il reste toujours possible de se prévaloir de la doctrine de rectification lorsque la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* ne contient pas le remède demandé²¹⁸.

3.3. CONCLUSION

L'article 265 L.C.S.A. et les articles 123.140 à 123.143 L.C. accordent un pouvoir général de rectification qui ne doit pas être confondu avec le pouvoir dont disposent les tribunaux de common law de rectifier un document pour qu'il soit conforme à l'intention des parties ni le pouvoir des tribunaux de droit civil de corriger un document contenant une erreur matérielle. Cette rectification en cas d'irrégularité ou d'illégalité dans les documents corporatifs est rétroactive à la date des documents modifiés. La rétroactivité n'est pas obligatoire. Une compagnie qui ne souhaite pas bénéficier de la rétroactivité ne serait pas obligée de suivre les prescriptions de ces dispositions.

La requête adressée au tribunal demandant la rectification doit être signifiée au Registraire des entreprises. Le tribunal qui se prononce sur une telle requête ne tiendrait pas compte des intérêts de l'ARC. En vertu du nouvel article 265 L.C.S.A., le Directeur, la société et toute autre personne intéressée sont expressément autorisés à demander que soit rectifié tout document comportant une erreur, comme lorsque le certificat viole une disposition de la loi ou en cas d'erreur technique. Le fait qu'une disposition législative prévoie la rectification

²¹⁶ *Id.*, 161-162.

²¹⁷ *Id.*, 20, 163.

²¹⁸ *Id.*, 163-164.

n'empêche pas un contribuable de demander ni d'obtenir la rectification en *equity* d'une transaction s'il peut établir que le cas n'est pas totalement couvert par la disposition.

Une demande de rectification peut avoir des incidences fiscales; la demande pourrait être présentée à la suite d'une vérification par l'ARC ou lorsque celle-ci serait imminente. L'analyse que nous allons faire dans le chapitre suivant porte sur les conséquences fiscales de transactions rectifiées.

4. JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE À LA RECTIFICATION DE TRANSACTIONS ET POSITION DES AUTORITÉS FISCALES

Dans certaines circonstances, l'émission d'actions entraîne l'application de certaines dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dont, entre autres, les règles prévues aux paragraphes 51(1), 85.1(1) et 95(6) L.I.R. Dans toutes ces situations, il faut déterminer le moment de l'émission des actions visées. Dans ces circonstances, la doctrine de rectification pourrait-elle servir à corriger une émission d'actions non autorisée qui éviterait l'application d'une règle spécifique antiévitement? Quel serait alors l'impact fiscal d'une correction ou rectification d'un document ou contrat? Les conséquences fiscales seraient-elles les mêmes selon qu'on applique le droit civil ou la common law?

Un autre type de problème se pose sur le plan fiscal : c'est la différence qui existe en common law et en droit civil quant aux erreurs rectifiables rétroactivement. En effet, nous avons relevé qu'en droit civil, seules les erreurs dites matérielles peuvent être corrigées. La common law quant à elle accepte la rectification de tout document qui ne traduit pas correctement l'intention des parties. Il est ainsi possible que, devant des faits similaires, un document soit rectifiable en common law mais qu'il ne soit pas corrigeable en droit civil. Est-il acceptable qu'un contribuable du Québec se voit refuser la correction d'une erreur alors que celle-ci est acceptée pour un contribuable d'une province de common law?

4.1. ANALYSE DE CERTAINS JUGEMENTS DE NATURE FISCALE EN MATIÈRE DE RECTIFICATION

Dans cette partie, nous allons analyser les affaires *St. Ives Resources Ltd. c. MRN*²¹⁹, *Bramco Holdings*, *Dale*, *Juliar*, *Sussex Square*, *P.G. Canada (Gestion R.F.)* et *B.E.A. Holdings*.

²¹⁹ 90 D.T.C. 1375 (C.C.I.); confirmé pour d'autres motifs par 92 D.T.C. 6223 (C.F. 1^{re} inst.) et [1994] 1 C.T.C. 352 (C.A.F.) (ci-après « *St. Ives Resources* »).

À notre connaissance, l'affaire *B.E.A. Holdings*²²⁰ est actuellement la seule décision portant sur la correction d'erreur de droit civil (et non d'annulation) dans un contexte fiscal fédéral. Au niveau provincial, au Québec, nous avons noté certaines décisions²²¹ portant sur les droits sur les mutations immobilières. Toutefois, dans ces décisions, les parties demandaient la correction d'une erreur qui constituait un vice de consentement. Malgré les termes utilisés par les tribunaux, tel « acte de correction », ils ont en réalité annulé les contrats entachés d'erreur et remis les parties dans leur état précontractuel.

4.1.1. L'affaire *St. Ives Resources*²²²

Ce jugement aide à comprendre la différence existant entre un contrat rétroactif et la rectification d'une erreur dans l'expression écrite de l'intention des parties à une convention.

Dans cette affaire, la contribuable, *St. Ives Resources Ltd.*, avait acquis un pourcentage d'intérêt dans un avoir minier canadien²²³ appartenant à *Carter Oil and Gas Ltd.* (ci-après « *Carter* »). En contrepartie, elle avait émis un billet à demande d'un montant de 3,5 M\$. Ce montant se qualifiait de frais d'aménagement au Canada²²⁴. En février 1980, *Carter* demanda le paiement du billet, y compris les intérêts accrus. À la suite des négociations, un nouveau billet d'une valeur de 4,75 M\$ fut émis en remplacement du billet initial. Cet accord visait à rectifier le prix qui, prétendument, ne reflétait pas la juste valeur marchande (ci-après « *JVM* ») de l'avoir minier. En conséquence, la contribuable augmenta ses frais d'aménagement au Canada pour l'année et les frais cumulatifs d'aménagement au Canada à la fin de l'année. L'ARC refusa de reconnaître cette augmentation. Devant la Cour canadienne de l'impôt, la contribuable soutenait que lors de l'achat de l'intérêt dans l'avoir minier, les parties avaient l'intention de transiger à la JVM, mais qu'elles avaient commis une erreur dans la détermination de cette valeur.

Ayant conclu que le paiement additionnel de 1,25 M\$ n'avait pas pour objectif de corriger une erreur qui serait intervenue dans la détermination du

²²⁰ Précité, note 168.

²²¹ *Ville de Sainte-Catherine c. Les investissements Jean-Paul Ferland ltée*, J.E. 96-1891, *Droit civil en bref*, EYB 1996-85247 (C.Q.) (ci-après « *Ville de Sainte-Catherine* »); *Ville de Montréal c. Catco Inc. et autres*, [1994] R.D.I. 517 (C.Q.) (ci-après « *Catco* »).

²²² Précité, note 219.

²²³ Au sens du paragraphe 66(15) L.I.R.

²²⁴ Au sens du sous-alinéa 66.2(5)a)(iii) L.I.R. (maintenant al. 66.2(5)e) L.I.R.).

prix mais était un paiement requis par le vendeur pour éviter qu'il exerce ses droits au paiement du billet promissoire, le tribunal rejeta la requête en rectification. Ainsi, une rectification conventionnelle ne suffira pas. Encore faut-il non seulement que les conditions d'octroi de l'ordonnance soient respectées mais également que celle-ci soit octroyée par un tribunal compétent²²⁵.

Dans cette affaire, les parties ont, par accord, tenté de se prévaloir de la doctrine de rectification afin de substituer un nouveau contrat à la transaction. Le tribunal a conclu qu'il ne s'agissait pas d'un accord de rectification mais d'un contrat rétroactif qui changeait la substance de l'entente initiale. Il a ainsi refusé d'ordonner la rectification. On ne peut donc, sous couvert de la rectification, conclure un contrat rétroactif. Les tribunaux ont à plusieurs reprises refusé d'ordonner la rectification dans de telles circonstances²²⁶.

Et si cette affaire avait émané du Québec? Qu'aurait été le résultat? Dans cette affaire, la correction touchait principalement le prix, une considération qui est au cœur même du consentement. Une erreur sur le prix touche un élément essentiel du contrat et elle ne fait pas partie des erreurs matérielles dont la correction est admise en droit civil. En droit civil, une telle erreur rend le contrat annulable; la correction ne semble pas pouvoir être ordonnée sauf s'il s'agit d'une erreur de forme et que le consentement n'est pas modifié. L'affaire *St. Ives Resources* portait sur l'évaluation du prix et non sur la constatation écrite de ce prix. Le tribunal n'y a trouvé aucune erreur susceptible de rectification. Nous croyons qu'en droit civil, il n'y aurait pas non plus d'erreur. En supposant qu'il y ait erreur, le juge de droit civil ne pourrait, sous prétexte de corriger l'accord, créer des obligations substantiellement différentes et modifier le prix. Ainsi, tout comme en common law, devant des faits semblables, nous croyons qu'un tribunal québécois n'aurait pas rendu une ordonnance de correction.

4.1.2. L'affaire *Bramco Holdings*²²⁷

Cette affaire permet de comprendre l'importance du critère de l'intention des parties. Elle devrait être lue en parallèle avec l'affaire *Juliar*.

²²⁵ *St. Ives Resources*, précité, note 219, 1379.

²²⁶ Guy LAPERRIÈRE, « Caractérisation des transactions sans règle antiévitement », dans *Journée d'études fiscales 2002*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2002, pp. 3:1-18, à la page 3:1-7.

²²⁷ Précité, note 35.

Mme Audrey Ho était actionnaire de 771225 Ontario Inc. et de 680002 Ontario Ltd. Dans un premier temps, elle a procédé à une réorganisation corporative de ses sociétés qui jusqu'alors étaient résidentes de l'Ontario. Ni elle ni ses conseillers juridiques n'avaient réalisé que la réorganisation avait eu pour effet de rendre 680002 Ontario Ltd. non résidente de l'Ontario en vertu des règles de la *Loi sur les droits de cession immobilière*²²⁸ de l'Ontario. Elle a ensuite acheté un terrain de Bramco Holdings Co. Les négociations de la transaction avaient été faites au nom de 771225 Ontario Inc. Informée par son comptable que 680002 Ontario Ltd. avait une perte autre qu'en capital pouvant être utilisée, elle a avisé le vendeur que l'acheteur serait 680002 Ontario Ltd. Elle en a également informé ses conseillers juridiques, les mêmes qui avaient procédé à la réorganisation corporative. À la clôture de la transaction, 680002 Ontario Ltd. a payé les droits de cession immobilière de 84 745 \$ comme résidente de l'Ontario. À la suite d'une vérification par le ministère du Revenu de l'Ontario, les conseillers juridiques ont appris que 680002 Ontario Ltd. était non-résidente de l'Ontario au sens de la *Loi sur les droits de cession immobilière*. En conséquence, les droits de cession immobilière payables s'élevaient à 1,7 M\$. Bramco Holdings Co. et 771225 Ontario Inc. ont alors demandé conjointement une ordonnance de la Cour supérieure de l'Ontario pour rectifier la transaction afin que l'acquéreur soit 771225 Ontario Inc. et non 680002 Ontario Ltd.

Bramco Holdings Co. et 771225 Ontario Inc. ont plaidé l'erreur unilatérale de Mme Ho commise lorsqu'elle a demandé que le titre de propriété soit conféré à 680002 Ontario Ltd. Pour le ministre, même si Mme Ho a commis une erreur, le paiement des droits de cession immobilière était une conséquence de la transaction et non son objectif.

Le juge Feldman n'a pas accordé l'ordonnance de rectification demandée. Il a déclaré que Mme Ho avait l'intention générale de réaliser la transaction de la manière la plus fiscalement avantageuse. Toutefois, elle n'a pas formé l'intention spécifique d'éviter les droits de cession immobilière. À ce sujet, le juge Feldman déclare ceci :

« Ms. Ho never formed a specific intention with respect to minimizing land transfer on the transaction because, due to the mistake, she was already paying the minimum.

[...]

²²⁸ L.R.O. 1990, c. L.6.

Where one did not form a specific intention regarding a matter beforehand, for whatever reason, one can only say afterward what one believes he or she would have done had a mistake not been made²²⁹. »

Devant la Cour d'appel de l'Ontario, la question fut présentée plus largement. Bramco Holdings Co. et 771225 Ontario Inc. soutenaient que la Cour supérieure aurait dû rendre l'ordonnance de rectification demandée en vertu de la doctrine de rectification en *equity* et subsidiairement, en vertu du pouvoir général des tribunaux de common law de remédier aux erreurs²³⁰. En confirmant le jugement de première instance, le juge rappelle que lorsqu'un redressement existe en droit (en common law ou par application de la législation), aucun redressement d'*equity* ne peut être obtenu²³¹, encore moins un redressement en vertu du pouvoir général des tribunaux de remédier aux erreurs. Il ressortait des faits que les parties avaient sans succès tenté de se prévaloir du remède prévu au paragraphe 17a) de la *Loi sur les droits de cession immobilière*.

Pour le tribunal, ce qui était demandé c'était non pas de rectifier un document écrit qui ne reflétait pas l'intention des parties mais plutôt de constituer une nouvelle transaction, celle que les parties auraient mise en place si elles avaient eu l'occasion de former une telle intention²³². L'ignorance des conséquences fiscales d'une transaction ne peut donc, en elle-même, être un motif de la rectification. La rectification a été refusée parce que l'objectif de payer le moins possible de droits de cession immobilière n'était pas présent avant l'établissement de la documentation mais uniquement après lorsque les parties ont réalisé que l'opération avait créé une cotisation défavorable. La Cour a ainsi refusé d'ordonner une rectification qui, si accordée, équivaldrait à une planification fiscale rétroactive :

²²⁹ *Bramco Holdings*, précité, note 35, 578.

²³⁰ Voir la section 1.2. sur l'énoncé de ce pouvoir.

²³¹ *Bramco Holdings*, précité, note 35, 743 :

« It seems well established that if an adequate legal remedy exists, equity will not grant relief. See *Snell's Principles of Equity* 27th ed. p. 569-70 where the following appears:

[E]quitable remedies are in general discretionary [...] if a plaintiff had an adequate remedy at law, that of itself was a ground for refusing equitable relief. »

²³² *Id.*, 742.

« The second reason why I would not exercise equitable discretion in the appellants' favour in this case is because it would seem to me that to do so would run contrary to a well-established rule in tax cases that the courts do not look with favour upon attempts to rewrite history in order to obtain more favourable tax treatment.

[...]

In my opinion an equitable discretion should not be exercised in order to allow a taxpayer to reorder her affairs so that she can avoid a tax disadvantage which she suffered under the *Land Transfer Tax Act* as the direct result of a deliberate decision on her part to obtain a tax advantage under the *Income Tax Act*. To afford such relief would fly in the face of a long line of authority based upon the need for finality and consistency in matters of taxation²³³. »

Il est également intéressant de noter la remarque faite dans les motifs selon laquelle la rectification en *equity* ne s'applique pas aux erreurs sur la conséquence d'une transaction mais sur les erreurs portant sur l'objectif de la transaction. Comme les droits de cession immobilière étaient une conséquence de la transaction et non son objectif, il n'y avait pas lieu d'accorder la rectification.

Le juge Grange dissident nota que l'erreur se situait sur le plan de la détermination de la résidence et non des conséquences de la transaction. Il conclut que le cas soumis ne permettait pas d'ordonner la rectification en vertu de la doctrine de rectification en *equity* puisque la *Loi sur les droits de cession immobilière* prévoyait un remède spécifique. Toutefois, il déclara que le pouvoir général dont disposent les tribunaux de common law de soulager les contribuables de leurs erreurs serait ici applicable. Il aurait ainsi renversé la décision de la Cour supérieure²³⁴.

Cet arrêt respecte les décisions abordant ce sujet. Il existait entre les parties une convention verbale préalable complète avant la signature du document mais elles n'avaient formé aucune intention commune d'éviter les droits de cession immobilière. Ainsi, le document final signé par elles exprimait correctement l'intention des parties. Si erreur il y avait, il s'agissait de l'erreur de prévoir les conséquences de la transaction convenue.

De cet arrêt on peut conclure que, lors d'une demande de rectification, la preuve de l'intention générale d'éviter les conséquences fiscales ou celle de

²³³ *Id.*

²³⁴ *Id.*, 745-746.

conclure la transaction la plus fiscalement avantageuse ne suffira pas pour obtenir l'ordonnance de rectification. La preuve doit démontrer l'existence d'une intention spécifique d'éviter une conséquence fiscale bien déterminée. Cette intention doit exister dès le début de la transaction et continuer jusqu'au moment où le document est écrit. Les contribuables et leurs conseillers devraient conserver les éléments de preuve pouvant démontrer cette intention spécifique. Lorsque la transaction entraînera des conséquences fiscales découlant de plusieurs lois, la difficulté sera accrue, car il faudra alors démontrer quel impôt, taxe ou droit on voulait spécifiquement éviter et la façon dont on s'y est pris, d'où la nécessité de conserver au dossier toutes les traces des étapes de la planification et des communications avec le client.

Si l'affaire *Bramco Holdings* avait été décidée en fonction des règles du droit civil, le résultat aurait-il été le même? Le contribuable et ses conseillers n'ont pas vérifié la résidence de la société avant la réorganisation corporative. Ils ont également omis de faire les vérifications nécessaires avant l'acquisition du terrain. En droit civil, une erreur basée sur cette omission serait vraisemblablement qualifiée d'erreur inexcusable et ne vicierait pas le consentement intervenu; surtout lorsque les parties sont conseillées par un avocat. Il ne s'agit toutefois pas d'une erreur pour des motifs personnels. Rappelons qu'au Québec, le tribunal ne peut, par la correction, créer des nouvelles obligations. Les parties dans la décision *Bramco Holdings* ont organisé leurs affaires pour éviter de créer des obligations pour une société résidente. Le fait que les parties n'aient pas tenu compte de conséquences fiscales de la transaction, notamment les droits de transfert de terrains, ne peut être considéré comme une erreur matérielle, ni une erreur de forme. L'écrit constatant la transaction correspond à ce que les parties voulaient. Substituer la société résidente à la société non résidente créerait un nouveau contrat. Nous considérons que cette possibilité n'est pas reconnue en droit civil.

4.1.3. L'affaire *Dale*²³⁵

L'arrêt de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Dale* est incontournable pour apprécier le poids des ordonnances des cours supérieures provinciales.

Bernard Dale et son fils Peter ont transféré un édifice à logements à une société qu'ils contrôlaient (ci-après « Dale Corporation ») en contrepartie d'une prise en charge de prêt hypothécaire et de l'émission en faveur de chacun d'eux d'une action privilégiée. Le choix d'effectuer le roulement prévu au paragraphe 85(1) L.I.R. a été fait et le formulaire de roulement a été envoyé au ministère du

²³⁵ Précité, note 13.

Revenu. La société était alors régie par les lois de l'Île-du-Prince-Édouard. Le capital autorisé de la société ne comprenait pas, à cette époque, d'actions privilégiées; les actionnaires ont passé une résolution augmentant le capital autorisé et créant une catégorie d'actions privilégiées. En attendant l'émission des lettres patentes supplémentaires, Dale Corporation a émis les deux actions privilégiées en date du 28 décembre 1985. La transaction a été finalisée le 30 décembre 1985. Le 31 décembre de la même année, Dale Corporation a vendu l'immeuble à une tierce personne. Elle a déclaré un dividende en capital sur les actions privilégiées récemment émises. La transaction a été structurée de cette façon pour éviter la récupération d'amortissement et le gain en capital qu'auraient réalisés Bernard et Peter Dale s'ils avaient transféré l'immeuble à l'acquéreur. Comme la société Dale Corporation avait des pertes suffisamment élevées, le gain en capital et la récupération pouvaient être absorbés.

Ce n'est qu'en 1988 que Dale Corporation s'est rendu compte que les lettres patentes supplémentaires n'avaient jamais été obtenues. Pour remédier à la situation, les actionnaires ont passé deux résolutions; l'une pour ratifier l'augmentation du capital autorisé, l'autre pour continuer Dale Corporation sous les lois de la Nouvelle-Écosse. Après l'obtention du certificat de continuation, une demande a alors été faite auprès de la Cour suprême de la Nouvelle-Écosse pour obtenir une ordonnance du tribunal afin de leur déclarer que le capital autorisé fut valablement augmenté le 28 décembre 1985 et que les deux actions privilégiées furent valablement émises le 31 décembre 1985. Ces ordonnances ont été émises en vertu de la *Companies Act*²³⁶ de la Nouvelle-Écosse. Elles étaient rétroactives à 1985 alors que Dale Corporation était régie par les lois de l'Île-du-Prince-Édouard.

L'ARC a cotisé Bernard et Peter Dale au motif que le roulement fait en vertu du paragraphe 85(1) L.I.R. était invalide du fait que les actions privilégiées n'avaient pas été valablement émises et que les procédures subséquentes et l'ordonnance de rectification n'avaient pas eu pour effet de valider l'émission de ces actions. Bernard et Peter Dale interjetèrent appel de cette cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt.

La Cour canadienne de l'impôt²³⁷ a établi que le roulement était valide. Pour le juge Bowman, l'article 85 L.I.R. n'exige pas que les actions soient émises au moment où le transfert est effectué. Il faut simplement que la société visée ait l'intention d'émettre lesdites actions. Toutefois, il a établi que le

²³⁶ R.S.N.S., 1989, c. 81 et mod.

²³⁷ *Dale c. La Reine*, 94 D.T.C. 1100 (C.C.I.).

dividende en capital n'avait pas été validement déclaré parce que les actions privilégiées n'avaient pas été validement émises et que les procédures subséquentes et l'ordonnance de rectification n'avaient pas eu pour effet de valider l'émission de ces actions. La Cour a également établi que l'ARC ne pouvait être liée par des jugements subséquents et rétroactifs d'une cour supérieure. Par conséquent, la Cour canadienne de l'impôt débouta les appelants en partie.

Ces derniers en appelèrent de cette décision par un appel principal et l'ARC en appela également par un appel incident. La Cour d'appel fédérale accueillit l'appel principal et rejeta l'appel incident de l'ARC au motif que « [d]'un point de vue juridique, la Cour de l'impôt et la Cour sont tenues de donner effet aux ordonnances rendues par les cours supérieures provinciales »²³⁸. En cas d'appel devant la Cour canadienne de l'impôt, celle-ci devra traiter les documents qui constatent la transaction telle que rectifiée. La Cour accorda donc un poids certain à l'ordonnance de rectification rendue par la Cour suprême de la Nouvelle-Écosse.

Puisque pour « [p]our déterminer si une opération juridique sera reconnue aux fins de l'impôt, il faut examiner le droit du ressort où l'opération est effectuée »²³⁹ et, la rectification ou correction étant une question de droit provincial, le résultat pourrait varier d'une province à une autre même à l'intérieur des provinces canadiennes de common law²⁴⁰.

Ainsi, un tribunal « doit accepter les résultats juridiques qui découlent de l'application appropriée des principes de common law et d'*equity*, de même que l'interprétation des dispositions législatives »²⁴¹. Cela comprend les résultats découlant d'une ordonnance de rectification. Qui plus est, comme l'ordonnance rendue par la Cour suprême de la Nouvelle-Écosse ne tirait ses origines ni des principes de common law ni de ceux d'*equity* mais de l'interprétation et de l'application des dispositions d'une loi provinciale, à savoir la *Companies Act* de la Nouvelle-Écosse, le juge Robertson a tenu à préciser que « [s]i la législature d'une province autorise ses tribunaux à déclarer que des événements passés sont réputés être produits à une date antérieure, alors le ministre n'a pas

²³⁸ Dale, précité, note 13, 256.

²³⁹ *Id.*, 257.

²⁴⁰ *Id.*

²⁴¹ *Id.*

le pouvoir de saper l'autorité de la loi en refusant de reconnaître l'effet manifeste de cet événement réputé »²⁴².

Ce raisonnement est basé sur les enseignements de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *La Reine c. Wilson*²⁴³, à savoir que : i) le dossier d'une cour supérieure doit être considéré comme la vérité absolue tant qu'il n'a pas été infirmé; ii) une ordonnance qui n'a pas été annulée doit être appliquée intégralement; iii) l'ordonnance d'une cour supérieure a force exécutoire pour tous; et iv) une ordonnance rendue par une cour compétente est valide, concluante et a force exécutoire, à moins d'être infirmée en appel ou légalement annulée. Une telle ordonnance ne peut faire l'objet d'une attaque indirecte, c'est-à-dire celle englobant les procédures autres que celles visant à obtenir l'infirmerie ou l'annulation de celle-ci²⁴⁴.

Le juge Robertson reconnaît que, telle qu'établie par la Cour suprême, cette règle souffre de certaines exceptions notamment lorsque la rectification a été obtenue par fraude, lorsque l'ordonnance réécrit l'histoire fiscale (révisionnisme fiscal) ou lorsqu'elle a été rendue sans que tous les faits ou toutes les ramifications fiscales de l'affaire n'aient été présentés au juge. Il en est de même lorsqu'il sera clair que l'ordonnance est rendue uniquement en raison de la sympathie du juge pour le contribuable.

En réponse à la dissidence du juge Pratte qui, tout en reconnaissant que l'ordonnance de rectification rendue pas la Cour suprême de la Nouvelle-Écosse ne pouvait être attaquée indirectement, a conclu que le ministre n'était pas lié par celle-ci au motif qu'on ne peut tenir compte des ordonnances se fondant sur des faits qui se sont produits après la fin de l'année d'imposition²⁴⁵, le juge Robertson répond qu'« exiger que les ordonnances rétroactives ne soient pas fondées sur des faits qui se sont produits après la fin de l'année d'imposition, [...], revient à restreindre indûment leur efficacité et à donner au ministre des moyens beaucoup plus efficaces de contourner la règle interdisant les attaques indirectes »²⁴⁶.

²⁴² *Id.*, 260, par. 51.

²⁴³ [1983] 2 R.C.S. 594.

²⁴⁴ *Dale*, précité, note 13, 258, par. 48.

²⁴⁵ *Id.*, 262-263.

²⁴⁶ *Id.*

Enfin, dans un *obiter*, le juge Robertson déclare qu'« un tribunal refuserait de rendre une ordonnance rétroactive qui aurait pour effet juridique manifeste de réécrire l'histoire fiscale. En supposant qu'une telle ordonnance soit rendue, il serait tout à fait approprié de se demander si le ministre a le droit de ne pas en tenir compte aux fins d'imposition »²⁴⁷.

Il donne ensuite une indication des cas où le ministre pourrait attaquer cette ordonnance de rectification à des fins de révisionnisme. Sans indiquer si ces critères sont cumulatifs, le juge Robertson a laissé entendre qu'une telle ordonnance pourrait être attaquée²⁴⁸ si :

- i) on peut démontrer que l'ordonnance a été obtenue par fausse déclaration ou par non-divulgaration de renseignements pertinents;
- ii) l'ordonnance a été obtenue par consentement (sans l'ordonnance d'un juge);
- iii) il est probable que les ramifications fiscales de l'ordonnance n'ont pas été exposées clairement au juge;
- iv) le juge est manifestement sympathique à la cause du contribuable.

De ce jugement on retient qu'une ordonnance valablement rendue par une cour supérieure provinciale est valable et lie le ministre à moins qu'elle ne soit renversée par un tribunal. Cette règle s'applique à l'ordonnance de rectification y compris celle en matière fiscale; elle doit être suivie tant par les autorités fiscales que les contribuables. L'ordonnance peut être rendue en application des règles de l'*equity*, de la common law ou par interprétation d'une loi.

La décision du juge Robertson porte sur une ordonnance d'une juridiction de common law, mais elle dégage un principe applicable également au Québec. D'ailleurs, le juge Bowman de la Cour canadienne de l'impôt, dans l'affaire *Kramer c. La Reine*²⁴⁹ a appliqué cette règle à une ordonnance de la Cour supérieure du Québec²⁵⁰.

²⁴⁷ *Id.*, 259, par. 50.

²⁴⁸ *Id.*

²⁴⁹ (2003) 34 R.F.L. (5^e) 38 (C.C.I.).

²⁵⁰ *Id.*, 43 : « According to the Federal Court of Appeal in *Dale* [...], an order of a superior court is not susceptible of collateral attack, on grounds of jurisdiction or otherwise. [...] If an *ex parte* order of a Nova Scotia court can have retroactive and extra-territorial effect (à suivre...) »

Le ministre serait également lié par les corrections obtenues au Québec au moyen de la procédure d'inscription de faux dans les cas qui le permettent²⁵¹.

4.1.4. L'affaire *Juliar*²⁵²

Dans cette affaire, un contribuable cherchait à obtenir la rectification d'une erreur portant sur les conséquences fiscales d'une transaction de réorganisation corporative.

Sam et Mary Gold détenaient la totalité des actions de Gold's Tobacco and Variety Ltd. (ci-après « Gold ») qui opérait une chaîne de magasins. En 1989, ils ont transféré à 867871 Ontario Ltd. (ci-après « 867 »), une société de gestion, la totalité des actions détenues dans Gold. Après ce transfert, les actions de 867 ont à leur tour été transférées par donation aux deux filles de Sam et Mary Gold et à leurs conjoints (les Juliar et les Roff). Comme chaque couple voulait opérer séparément, les Juliar ont incorporé Juliar Holdings Ltd., alors que les Roff ont incorporé Roffco Holdings Niagara Inc.

Croyant que le transfert d'actions aux Juliar avait été fait à la JVM et que par conséquent le prix de base rajusté (ci-après « PBR ») de ces actions pour eux était sensiblement égal à leur JVM, les Juliar ont transféré les actions de 867 à Juliar Holdings Ltd. en contrepartie d'un billet. Ils ont procédé par vente contre billet au lieu d'un transfert contre des actions puisqu'ils croyaient que ce serait plus facile de monnayer le billet que les actions. L'objectif principal de la transaction était de réaliser un transfert libre d'impôt. Subsidiairement, Paul Juliar, époux de Karen Juliar, voulait protéger ses avoirs.

Après la vérification par l'ARC, les Juliar apprennent que le PBR des actions transférées était plus bas que prévu. L'ARC a émis une nouvelle cotisation en application de l'article 84.1 L.I.R. Pour remédier à la situation, les Juliar et Juliar Holdings Ltd. ont signé une entente pour rectifier la transaction de manière à ce que des actions, au lieu d'un billet, soient émises en contrepartie des actions transférées. L'ARC ayant refusé d'accepter la rectification, les Juliar se sont adressés à la Cour supérieure de justice de l'Ontario pour obtenir une ordonnance à cet égard.

(...suite)

then it seems incontrovertible that effect must be given to the declaration of the Quebec Superior Court. »

²⁵¹ *Leclerc*, précité, note 167.

²⁵² Précité, note 2.

En première instance, le juge Cameron a ordonné la rectification. La preuve a démontré que les Juliar et Juliar Holdings avaient toujours eu l'intention commune et continue de procéder par un transfert libre d'impôt d'où l'erreur quant au PBR inscrit des actions. Finalement, ils ont démontré que l'intention de Paul Juliar, époux de Karen Juliar, de protéger ses avoirs était subordonnée à l'intention principale de réaliser un transfert libre d'impôt. Le juge a également été convaincu que l'intention de reporter l'impôt existait même avant la vérification par l'ARC. Le juge Cameron rappelle que le recours en rectification est un recours discrétionnaire²⁵³. Dans sa décision, le tribunal s'appuie sur l'arrêt *H.F. Clarke Ltd. c. Thermidaire Corp. Ltd.*²⁵⁴ dans lequel le juge s'exprimait ainsi :

« In order for a party to succeed on a plea of rectification, he must satisfy the Court that the parties, all of them, were in complete agreement as to the terms of their contract but wrote them down incorrectly. It is not a question of the Court being asked to speculate about the parties' intention, but rather to make an inquiry to determine whether the written agreement properly records the intention of the parties as clearly revealed in their prior agreement. The Court will not write a contract for businessmen or others but rather through the exercise of its jurisdiction to grant rectification in appropriate circumstances, it will reproduce their contract in harmony with the intention clearly manifested by them, and so defeat claims or defences which would otherwise unfairly succeed to the end that business may be fairly and ethically done²⁵⁵. »

Le juge Cameron distingue l'affaire *Juliar* de l'affaire *Bramco Holdings*²⁵⁶. Contrairement à cette dernière affaire où l'objectif de minimiser les droits de cession immobilière n'a été envisagé qu'après une cotisation défavorable et non avant que la convention soit couchée par écrit, dans l'affaire *Juliar*, l'intention des parties était principalement d'éviter l'impôt. C'est cet objectif qui était visé dès le début de la transaction²⁵⁷. Ce dernier n'a pas été envisagé à la suite de la cotisation²⁵⁸. Le tribunal adopte alors les propos de la jurisprudence britannique selon lesquels « [w]hat is rectified is not a mistake in the transaction itself but a mistake in the way in which the transaction has been expressed in writing. Courts of Equity do not rectify contracts; they may and do rectify instruments

²⁵³ *Juliar*, précité, note 2, 5746, par. 35.

²⁵⁴ (1973) 33 D.L.R. (3^e) 13 (C.A. Ont.).

²⁵⁵ *Id.*, 20 et 21.

²⁵⁶ Précité, note 35.

²⁵⁷ *Juliar*, précité, note 2, 5748, par. 43.

²⁵⁸ *Id.*

purporting to have been made in pursuance of the terms of the contract »²⁵⁹. La Cour d'appel de l'Ontario a confirmé la décision du juge Cameron²⁶⁰.

À notre avis, tout comme dans l'affaire *Bramco Holdings* où les parties avaient l'intention de structurer la transaction comme elles l'ont effectivement fait, dans l'affaire *Juliar*, la transaction a été structurée comme les parties l'entendaient. Ainsi, le tribunal aurait dû arriver au même résultat dans les deux cas. Les Roff et les Juliar voulaient créer deux sociétés séparées. Cet objectif a été réalisé. Lors de la vente des actions de 867 à Juliar Holdings Ltd., les Juliar voulaient recevoir un billet en contrepartie des actions de 867. C'est ce qu'ils ont reçu et ce que les documents ont constaté. Nous croyons que le juge Cameron a été sympathique à l'égard des Juliar. Pour lui, refuser la rectification conférerait à l'ARC un gain prématuré à cause de ce que le juge appelle une erreur *in understanding or communication* entre les Juliar et leur comptable.

Il semble que si un tel genre d'erreur peut donner lieu à rectification, l'affaire *Juliar* aura considérablement élargi les circonstances dans lesquelles une rectification est accordée. Cet arrêt n'est pas, à notre avis, conforme à certains précédents établissant notamment qu'en matière de rectification, la question est de savoir ce qu'était l'intention des parties et non ce qu'elle aurait pu être, tel que cela a été établi dans l'affaire *Bellamy*²⁶¹. Il n'y avait aucune erreur dans l'instrument écrit de l'accord mais plutôt une erreur commise lors de la détermination du PBR des actions, laquelle erreur n'était pas traditionnellement rectifiable²⁶². Certes, les parties avaient l'intention principale de réaliser une transaction libre d'impôt. Mais, nous ne pouvons déceler aucune erreur dans la transcription écrite de cette transaction. Ensuite, les parties ont convenu d'une structure pour l'exécuter. Nous ne pouvons non plus déceler une discordance entre la structure convenue et celle constatée par écrit. Il s'avère à première vue que cette structure mise en place n'a pas réalisé l'objectif poursuivi.

En permettant la rectification, on a rectifié la structure convenue. À mon avis, l'affaire *Juliar* ouvre une nouvelle porte et modifie la règle voulant que la rectification ne doive servir qu'à corriger les conséquences des transactions

²⁵⁹ *Id.*, 5747, par. 43.

²⁶⁰ *Id.*, 6592, par. 25.

²⁶¹ Précité, note 54, 281.

²⁶² *St. Ives Resources*, précité, note 219, 1379.

dont les résultats sont désavantageux²⁶³. Il semble qu'on peut désormais obtenir la rectification d'une planification fiscale erronée si l'on peut établir que le résultat de la planification n'est pas celui qu'on avait l'intention de réaliser. Malgré cet élargissement, les contribuables doivent faire la preuve que l'objectif était de réaliser la transaction afin de parvenir à un résultat fiscal déterminé. Non seulement il faudra que les praticiens documentent très bien les étapes de la transaction mais plus encore son objectif. Il sera alors plus facile d'établir ce qu'était l'intention des parties.

Il appert de l'affaire *Juliar* que le motif d'obtention d'un avantage fiscal pourrait être influant pour accorder une ordonnance de rectification. On peut penser que lorsque, par exemple, certaines formalités essentielles à la validité d'une transaction ne sont pas mentionnées dans le document qui la constate, cette absence peut être remédiée si on peut démontrer que ces documents ne reflètent pas l'intention des parties, et obtenir en conséquence qu'ils soient rectifiés.

L'affaire *Juliar* a récemment été appliquée par la Cour suprême de la Colombie-Britannique dans l'affaire *Snow White*²⁶⁴ qui a accueilli la requête de Snow White Productions qui voulait obtenir une ordonnance de rectification pour modifier la documentation du contrat de production d'un film et lui permettre de demander les crédits d'impôt à la production cinématographique.

Est-ce que l'affaire *Juliar* passe le test de critères applicables en matière de rectification?

N'est-il pas raisonnable de prétendre que la convention était entachée d'une erreur portant sur des considérations importantes et déterminantes à tel point qu'elle était nulle et non simplement annulable et, par conséquent, non rectifiable en *equity*? Le tribunal a d'ailleurs établi que la preuve démontrait que la transaction n'aurait pas eu lieu s'il devait y avoir des conséquences fiscales.

²⁶³ *Royal Trust*, précité, note 96 : « I reject the submission that the Sale Agreement does not accurately reduce into writing the agreement reached by the parties by their negotiations at that time. The genesis of the Letter Agreement was not the sudden discovery by the parties of an error in the Sale Agreement regarding the manner in which a term of their contract had been written. Rather it was the failure by the purchaser to carry out the terms of that agreement. There is absolutely no evidence before me to suggest that a mistake was made in the wording of the Sale Agreement. »

²⁶⁴ Précité, note 94.

Et si le contrat était simplement annulable, est-ce qu'il y a eu erreur dans la traduction par écrit de la convention? Nous croyons que non.

Enfin, la rectification a eu le résultat de modifier substantiellement la structure de la transaction alors que la structure corporative et le mécanisme mis au point pour y arriver étaient voulus. Nous ne croyons pas que la rectification a permis de se conformer à l'intention que les parties avaient lors de la conclusion de la convention car, à notre avis, le document final exprimait correctement l'intention des parties.

Que serait-il arrivé si l'affaire *Juliar* avait été décidée au Québec? Cette affaire *Juliar* porte sur une erreur de communication, entre les Juliar et leur comptable, ayant occasionné une erreur sur les conséquences fiscales. Le contrat écrit ne comportait pas d'erreur. Le droit civil du Québec ne reconnaît pas la correction d'une transaction pour motif d'erreur sur ses conséquences fiscales, cette dernière n'étant pas une erreur de forme. D'ailleurs, plusieurs décisions du Québec en matière de mutation immobilière démontrent que lorsque l'erreur porte sur les conséquences fiscales, c'est la nullité de l'accord qui peut être invoquée et non sa correction. Par exemple, dans l'affaire *Montréal (Ville) c. Catco inc.*²⁶⁵, la Cour du Québec était d'avis que la conviction et l'assurance de ne pas devoir payer des droits de mutation constituaient un élément essentiel déterminant du consentement de la défenderesse, que cette dernière a donc été la victime d'une erreur qui vicie l'acte. Cet acte a été annulé et non corrigé. La Cour du Québec a également annulé un acte notarié contenant une erreur émanant du notaire. Ce dernier avait mal interprété les dispositions de la *Loi concernant les droits sur les mutations immobilières*²⁶⁶, occasionnant le paiement du droit de mutation alors que les parties du droit de mutation voulaient l'éviter²⁶⁷.

C'est également sur la base de principes de la nullité que la Cour du Québec s'est prononcée dans l'affaire *Carpanzano c. 3660524 Canada inc.*²⁶⁸ Dans cette affaire, lors d'une réorganisation corporative, une firme comptable avait conseillé la création d'une compagnie de gestion à laquelle seraient transférés les excédents de capital de CGI, une compagnie existante, car, avait-elle affirmé, cette façon de faire ne devait pas entraîner d'incidences fiscales. La firme comptable croyait que ce n'est que lors de la vente des actifs de la

²⁶⁵ (1994) R.D.I. 517 (C.Q.).

²⁶⁶ L.R.Q., c. D-15.1

²⁶⁷ *Ville de Sainte-Catherine*, précité, note 221.

²⁶⁸ J.E. 2005-633 (C.Q.).

compagnie de gestion que les impôts seraient payables. Le but de la création de la nouvelle compagnie était le roulement fiscal. C'est dans ce contexte que fut créé 3660524 Canada inc., une compagnie de gestion.

C'est après que les parties se sont rendu compte qu'elles avaient perdu le droit à l'exemption de cinq ans²⁶⁹, car la société existante et la compagnie de gestion étaient associées. Or, les avantages de cette exemption étaient plus importants que ceux du roulement. Les parties ont alors demandé à la Cour d'annuler le roulement et de les replacer dans la situation existante avant la création de la compagnie de gestion puisqu'elles avaient commis une erreur sur l'élément essentiel de la transaction. Les parties prétendaient également que sans cette erreur elles n'auraient pas créé cette nouvelle compagnie et n'auraient jamais vendu les actions de CGI.

Se basant sur le jugement de la Cour d'appel dans l'affaire *B.E.A. Holdings*, la Cour déclara que l'erreur économique peut être une cause d'annulation de contrat lorsque l'erreur économique est l'élément essentiel de la transaction. Toutefois, elle distingue cette affaire de l'affaire *B.E.A. Holdings*. Dans cette dernière affaire, l'absence de conséquences fiscales était le motif déterminant de la transaction alors qu'en l'espèce, la conséquence fiscale liée à la création de la nouvelle compagnie était celle du roulement.

Ainsi, au Québec, lorsqu'une erreur porte sur un élément essentiel de la transaction, que cet élément est l'absence de conséquence fiscale ou une conséquence fiscale déterminée, c'est la nullité qui devrait être invoquée et non la correction.

On se trouve ici devant deux résultats différents. Un contribuable ontarien qui dirait « mon comptable m'a dit qu'il n'y aurait pas de conséquence fiscale » pourrait voir sa transaction rectifiée alors qu'un contribuable du Québec pourrait voir la sienne annulée.

Selon notre compréhension, même lorsque le pouvoir de correction est invoqué, il ne peut servir pour changer substantiellement la nature d'un contrat. Ainsi, nous sommes d'avis qu'un juge québécois ne pourrait corriger une transaction en modifiant la contrepartie originale par une autre. Il s'agirait d'un contrat créé par le juge sous prétexte de corriger une irrégularité. Nous croyons que cette affaire est un cas où la sympathie du juge pour les entreprises familiales a fait pencher la balance. On ne peut toutefois pas affirmer que ce

²⁶⁹ *Loi sur les impôts*, L.R.Q., c. I-3 et mod. (ci-après « L.I. »), art. 771.5 à 771.11 et 1138.0.1.

jugement n'est pas fondé en droit. On peut se demander si un jugement en « équité²⁷⁰ » aurait permis d'ordonner la correction.

4.1.5. L'affaire *Sussex Square*²⁷¹

Le jugement *Sussex Square* est un cas d'application de la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Dale*²⁷².

Sussex Square Apartments Ltd. (ci-après « *Sussex Square Apartments* ») exploitait une entreprise de location de biens immobiliers. En 1984, elle louait des immeubles à logements appartenant à des sociétés avec lesquelles elle était liée pour une période allant du 1^{er} octobre 1984 au 31 décembre 2083. Le 1^{er} octobre 1988, les bailleurs et *Sussex Square Apartments* ont modifié le bail en prolongeant sa durée jusqu'au 31 décembre 2087. Dès 1988, *Sussex Square Apartments* cédait ses droits dans 212 logements. De ces logements, 129 ont été cédés au terme des baux principaux. En 1989, *Sussex Square Apartments* a réalisé qu'elle avait commis une erreur en cédant le bail pour toute sa durée. Elle a alors conclu avec 112 cessionnaires des baux des conventions de modification du contrat de cession. La modification de la durée de la cession des baux avait comme objectif de conserver à *Sussex Square Apartments* un intérêt réversif (*revisionary interest*) sur les baux. Le bureau provincial d'enregistrement des droits immobiliers a refusé d'enregistrer ces conventions. *Sussex Square Apartments* a présenté alors une requête à la Cour suprême de la Colombie-Britannique en vue d'obtenir une ordonnance enjoignant le Registraire du bureau d'enregistrement des droits immobiliers à enregistrer les conventions de modification.

Le juge Collver de la Cour suprême de la Colombie-Britannique a ordonné l'enregistrement. Cette ordonnance portait uniquement sur 63 des 112 baux, les 49 baux restants ayant été enregistrés sans l'ordonnance de rectification du tribunal alors que 17 autres n'ont pas été rectifiés.

En cotisant *Sussex Square Apartments* pour les années 1989 et 1990, l'ARC a considéré le produit de la cession des droits dans 212 logements comme un revenu d'entreprise, d'où l'appel à la Cour canadienne de l'impôt. Après avoir analysé la différence entre une cession de bail équivalant à une disposition et celle équivalant à une sous-location, le tribunal a conclu que sans intérêt réversif, la cession d'un bail durant sa durée entière constitue une

²⁷⁰ Au sens général de « justice naturelle ».

²⁷¹ Précité, note 61.

²⁷² Précité, note 13.

disposition de bien alors que la somme reçue est un revenu ou un gain en capital selon les circonstances. Mais, la cession du bail avec un intérêt réversif est un sous-bail et la somme reçue en contrepartie est un loyer²⁷³.

Relativement à l'ordonnance portant sur 63 baux, le juge Bowman s'est déclaré lié par le jugement de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Dale*²⁷⁴. On doit donc respecter l'ordonnance du juge Collver qui a ordonné la rectification.

Il applique alors le ratio de l'affaire *Dale* aux 63 baux même si l'ordonnance du juge Collver ne contenait aucune mention expresse de la rétroactivité. En effet, d'après le juge Bowman, il n'est pas nécessaire que cet effet soit expressément conféré par l'ordonnance du tribunal; il peut être inféré de ses termes et de l'interprétation de la convention dont la rectification est demandée. C'est tout un revirement si on se rappelle que le même juge Bowman dans le jugement de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Dale* était d'avis que l'ARC ne pouvait être liée par des jugements subséquents et rétroactifs d'une cour supérieure.

Il refuse toutefois d'aller plus loin et de conférer la même rétroactivité à l'accord portant sur les 49 baux restants sans le bénéfice d'une ordonnance au motif « qu'il était impossible de réécrire l'histoire fiscale simplement au moyen d'une convention »²⁷⁵. Il semble alors qu'aucune rectification rétroactive ne peut être obtenue uniquement par une modification contractuelle sans le bénéfice de la décision d'un tribunal compétent. Il est difficile de comprendre la raison d'une telle distinction de traitement alors que les faits relativement aux deux groupes de baux étaient les mêmes, exception faite de l'ordonnance de la Cour concernant les 69 baux.

²⁷³ *Sussex Square*, précité, note 61, 448.

²⁷⁴ Précité, note 13, 451, par. 41 : « Je le répète, je suis lié par la décision rendue dans l'affaire *Dale*; je suis lié tant par son fondement que par les principes généraux qu'elle énonce. Il ne conviendrait pas que je tente de saper son effet en faisant des distinctions subtiles et en formulant des objections fallacieuses. Insister sur le fait que, dans l'affaire *Dale*, l'ordonnance de la cour néo-écossaise disait avoir un effet rétroactif alors que l'ordonnance du juge Collver ne dit pas aussi clairement avoir un effet rétroactif, reviendrait à faire une telle distinction subtile. Je crois cependant que, si on lit l'ordonnance et les conventions de modification ensemble, il est évident que les parties aux conventions ont voulu que les documents appelés "cessions" soient considérés dès le départ comme des sous-baux. Toute autre conclusion signifierait que les cessionnaires rétrocédaient à l'appelante un droit de réversion d'un jour. Bien qu'un tel résultat ne soit pas impossible en droit, il s'agit d'une conclusion fort peu probable et forcée. »

²⁷⁵ *Id.*

À notre avis, dans l'affaire *Dale*, le tribunal n'a pas déclaré qu'il était permis à un juge de réécrire l'histoire fiscale. Tout au plus, en *obiter*, il a présenté les paramètres à l'intérieur desquels une ordonnance de rectification peut être attaquée²⁷⁶.

Y a-t-il eu dans cette affaire une erreur qui pouvait être rectifiée? Comme le dit le juge Bowman, l'erreur commise « semble avoir consisté dans l'omission de se rendre compte des conséquences fiscales fort différentes d'une cession (plein assujettissement à l'impôt immédiatement) et d'un sous-bail (étalement, sur toute la durée du sous-bail, de la reconnaissance, aux fins fiscales, du loyer payé d'avance) »²⁷⁷. Si tel était le cas, comment les principes relatifs à la rectification peuvent-ils servir lorsque l'erreur est non pas dans l'omission de transcrire correctement l'intention des parties mais bien dans celle de ne pas se rendre compte des conséquences de la structure mise en place? Or, il nous semble que la rectification concerne les erreurs sur le plan de la transcription écrite de l'intention et non les erreurs dans la planification elle-même. Il y a eu une erreur sur la conséquence d'une transaction et non sur sa constatation écrite. *Sussex Square Apartments* n'a jamais eu l'intention d'éviter une conséquence fiscale, encore moins d'éviter une conséquence fiscale particulière, pour reprendre l'affaire *Bramco*. La transaction voulue a été réalisée, et c'est celle-ci qui fut constatée par écrit. On peut se demander, en se basant sur l'*obiter* du juge Robertson dans l'affaire *Dale*, si l'ordonnance du juge Collver aurait pu être attaquée directement par les autorités fiscales au motif qu'on tentait de réécrire l'histoire fiscale et que manifestement, le juge était sympathique à la cause du contribuable²⁷⁸. Par exemple, le ministre aurait pu le faire dans le cadre d'une requête en rétractation de jugement.

Et s'il y a eu une erreur, nous croyons qu'il s'agit d'une erreur unilatérale commise par *Sussex Square Apartments* en cédant la durée totale du bail aux cessionnaires. L'application des conditions préalables énoncées dans l'affaire *Sylvan Lake*²⁷⁹ aurait, à notre avis, permis dès le départ au juge Collver de rejeter la demande de rectification. En effet, considérant la façon dont l'erreur est décrite ci-dessus, on ne peut pas prétendre qu'au moment de la signature de la cession des baux les cessionnaires connaissaient l'erreur ou auraient dû la connaître, et que le demandeur n'en connaissait pas l'existence. Les faits ne

²⁷⁶ *Dale*, précité, note 13, 259, par. 50.

²⁷⁷ *Sussex Square*, précité, note 61, 449.

²⁷⁸ *Dale*, précité, note 13, 259, par. 50.

²⁷⁹ Précité, note 52.

révèlent pas non plus que l'utilisation des baux par les cessionnaires constitue une fraude ou l'équivalent d'une fraude.

Un tribunal québécois appliquant les règles de droit civil serait-il arrivé au même résultat devant des faits semblables? Il nous semble que l'ordonnance de rectification dont il était question dans l'affaire *Sussex Square* a remplacé un contrat par un autre. À la lumière de notre analyse, nous soumettons que, de la même façon qu'on ne peut remplacer un prêt non garanti par un prêt garanti, on ne peut au Québec remplacer un contrat de location par une sous-location sous prétexte d'effectuer une correction. De toute façon, si correction il y avait, elle ne serait pas rétroactive, à moins que cela ne ressorte de l'interprétation du contrat lui-même sans recourir à un élément extérieur à celui-ci. Dans le cas à l'étude, le contrat de cession semble ne contenir aucun élément permettant de dégager l'intention de procéder par sous-bail au lieu de procéder par bail principal.

4.1.6. L'affaire *P.G. Canada (Gestion R.F.)*²⁸⁰

Le jugement de la Cour supérieure du Québec dans l'affaire *P.G. Canada (Gestion R.F.)* porte sur les articles 123.141 et 122.143 L.C. Dans l'affaire *Gestion R.F. (Faille)*²⁸¹, la Cour supérieure avait autorisé Gestion R.F. & Fils inc. à rectifier ses statuts de fusion conformément à l'article 123.141 L.C. Plus tard dans l'affaire *P.G. Canada (Gestion R.F.)*, la Procureure générale du Canada a présenté une requête en rétractation de ce jugement. Gestion R.F. & Fils inc. a alors soutenu que cette requête était irrecevable.

Gestion R.F. & Fils inc. est une compagnie issue de la fusion de 2847-2272 Québec inc. (ci-après « 2847 »), détenue par deux contribuables, M. Beaulieu et M. Faille et de 9005-2879 Québec inc. (ci-après « 9005 »), détenue par deux fils de M. Faille. 9005 a alors acquis les actions de M. Beaulieu à la JVM. Après cette transaction, la totalité des actions de 2847 était détenue en parts égales par M. Faille et 9005. Ensuite, 2847 et 9005 ont fusionné en 1995.

Lors de la fusion, il était convenu que celle-ci devait avoir lieu sans incidence fiscale. Gestion R.F. & Fils inc. émit à M. Faille, actionnaire de 2847, des actions d'une catégorie distincte (catégorie A) de celle des actions des actionnaires de 9005 (catégorie B). Les actionnaires de Gestion R.F. & Fils inc. ont signé alors une convention entre actionnaires établissant la valeur des

²⁸⁰ Précité, note 187.

²⁸¹ Précité, note 8.

actions de catégorie A à 525 000 \$ et celle des actions de catégorie B à 200 \$, ce qui correspondait à la valeur des actions des compagnies fusionnées. La description des deux catégories d'actions était identique.

Le ministère du Revenu du Canada émit un avis de cotisation le 1^{er} avril 1999 en incluant, pour l'année fiscale 1995, la somme de 195 000 \$ à titre de gain en capital imposable réalisé par M. Faille. Il établit également à l'égard de ses deux fils une cotisation pour une somme de 262 600 \$ sur la base du paragraphe 87(4) L.I.R. Cette disposition s'applique à l'occasion d'une fusion, si le contribuable reçoit des actions de la nouvelle société issue de la fusion dont la JVM est inférieure à celle des actions des sociétés fusionnées : s'il est raisonnable de considérer une portion quelconque de l'excédent comme un avantage que l'actionnaire a voulu conférer à une personne liée (les fils), cet excédent sera imposé comme un gain en capital. Au soutien de la cotisation, le ministre prétendait que, parce que les caractéristiques des actions des deux catégories étaient identiques, il n'existait qu'une catégorie d'actions et, par conséquent, la valeur de ces actions était nécessairement identique.

Le 1^{er} décembre 2000, Gestion R.F. & Fils inc. présentait une requête à la Cour supérieure du Québec afin de rectifier les statuts de fusion et ainsi modifier les caractéristiques des deux catégories d'actions. La juge Zerbisias accorda l'ordonnance²⁸². Le ministre, qui n'avait pas été mis en cause, présenta une requête en rétractation de ce jugement, prétendant qu'il aurait dû l'être. Gestion R.F. & Fils inc. présenta alors une requête en irrecevabilité alléguant que le ministre n'avait pas l'intérêt nécessaire pour agir. Le juge Fraiberg de la Cour supérieure accueillit la requête en irrecevabilité et conclut que le ministre ne pouvait être intéressé dans une procédure de fusion qu'à titre d'observateur seulement et sa présence n'était pas nécessaire à la solution du litige²⁸³.

Dans son analyse de l'article 123.142 L.C., le tribunal conclut que ce dernier ne requiert que la mise en cause de l'Inspecteur général des institutions financières²⁸⁴. Et même si l'article 123.141 L.C. exige que les procédures soient signifiées aux créanciers, il semble que cet article n'envisage que les créanciers de la compagnie et non ceux des actionnaires puisque les créanciers dont il est question à l'article sont ceux de la compagnie demandant la rectification, et non

²⁸² *Id.*

²⁸³ *Id.*, 179, par. 5-6.

²⁸⁴ Remplacé par le Registraire des entreprises. Voir la *Loi sur l'Agence nationale d'encadrement du secteur financier*, L.Q. 2002, c. 45, art. 278.

ceux des actionnaires de cette compagnie. Or, l'ARC était créancière de l'actionnaire de la compagnie ayant demandé la fusion.

L'irrégularité qui a déclenché l'application de l'article 123.141 L.C. devait être corrigée. Celle-ci consistait au fait que l'article 123.12 L.C. qui stipule que, si les statuts font état de différentes catégories d'actions, les caractéristiques de ces catégories doivent y être décrites afin qu'il soit possible de les distinguer. Il était alors nécessaire de procéder à la rectification autorisée par le jugement contesté afin d'ajouter, dans les statuts, les caractéristiques propres aux deux catégories d'actions qui y étaient déjà mentionnées²⁸⁵.

Enfin, le tribunal réaffirme le principe selon lequel les contribuables ont le droit d'organiser leurs affaires de manière à payer moins d'impôt²⁸⁶. Le juge était d'avis qu'il fallait répondre à la question de savoir si la présence de l'ARC était nécessaire pour apporter une solution complète au litige, à savoir la correction des statuts. Or, à notre avis, même s'il est possible d'argumenter que l'ARC n'a pas de droits ni en vertu des statuts ni en vertu de la transaction corporative et qu'elle ne fait qu'appliquer la loi, il n'en reste pas moins qu'elle avait un « intérêt », correspondant au montant de la cotisation, qui pouvait potentiellement être touché par la rectification des statuts de fusion. En pratique, la mise en cause de l'ARC permettrait d'éviter une multiplication des recours judiciaires.

De cet arrêt on peut conclure que lorsqu'une personne veut rectifier des statuts en application de l'article 123.141 L.C., elle doit démontrer l'existence d'une irrégularité, par exemple le fait de ne pas respecter une disposition de la loi. Pour cela, elle doit démontrer l'intention qui, en l'absence de l'irrégularité, aurait dû être couchée correctement par écrit. Lorsque cette preuve est faite, le fait que la rectification ait un objectif fiscal ne devrait pas être un motif d'opposition du ministre même lorsque ce dernier n'est pas mis en cause dans les procédures. Ce jugement est, sur ce dernier point, semblable à l'affaire *Razzaq Holdings* où la Cour suprême de la Colombie-Britannique déclarait qu'en application de l'article 230 (maintenant 206) de la *Company Act*, il n'existait aucun besoin de prendre en compte les intérêts des autorités fiscales.

Nous avons déjà souligné que l'ARC a fait savoir à la communauté fiscale et juridique qu'elle devrait être informée de toute demande en rectification. Pourtant, il a été décidé par les tribunaux que cette obligation n'existe pas ni en

²⁸⁵ *P.G. Canada (Gestion R.F.)*, précité, note 187, 179, par. 10-11.

²⁸⁶ *Inland Revenue Commissioners c. Duke of Westminster*, [1936] A.C. 1.

vertu de la *doctrine of rectification* ni en vertu des articles 123.140 à 123.143 L.C. Il n'existe actuellement aucune décision portant sur l'article 265 L.C.S.A. quant à cette obligation d'information. Qui plus est, l'affaire *Razzaq Holdings* qui portait sur l'article 230 de la *Company Act* de la Colombie-Britannique semble indiquer qu'il n'est pas nécessaire de tenir compte des intérêts des autorités fiscales lors d'une telle demande. Toutefois, compte tenu de l'affaire *Dale*²⁸⁷ qui mentionne que ces dernières peuvent dans certaines circonstances attaquer une ordonnance d'une cour provinciale, le demandeur d'une ordonnance de rectification devrait informer l'ARC de cette demande avant son dépôt devant le tribunal. En effet, si après en avoir été informées les autorités fiscales décidaient de ne pas s'opposer à la demande, elles obtiendraient difficilement la rétractation du jugement ayant ordonné la rectification. De plus, ayant eu la possibilité de s'opposer à la demande, les autorités fiscales devraient, aux fins d'imposition, tenir compte de l'ordonnance. Ce dernier éviterait que les autorités fiscales demandent subséquemment la rétractation du jugement ayant ordonné la rectification.

4.1.7. L'affaire *B.E.A. Holdings*²⁸⁸

Dans cette affaire, la requérante demandait l'annulation de la vente à une filiale en propriété exclusive de toutes les actions qu'elle détenait dans Traftsys Canada, pour le motif que l'un des objets de la vente, à savoir que la vente soit sans incidence fiscale, n'avait pas été accompli.

Le 16 avril 2001, B.E.A. Holdings Inc., une société américaine, achète pour une somme de 1 820 000 \$ toutes les actions de Les communications Traftsys Inc. (ci-après « Traftsys Canada »), une société constituée en vertu de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*. Le lendemain, B.E.A. Holdings Inc. se rend compte que pour respecter les exigences de l'article 105 L.C.S.A., le conseil d'administration de Traftsys Canada devra être composé en majorité d'administrateurs canadiens²⁸⁹. Sur la recommandation de ses conseillers, elle procède à la création de Traftsys Inc., une compagnie constituée en vertu de la *Loi sur les compagnies* du Québec dans le but de la fusionner ultérieurement avec Traftsys Canada. Cette dernière ne restreint pas l'admissibilité des personnes de nationalité étrangère comme administratrices d'une compagnie. Pour ce faire, B.E.A. Holdings Inc. souscrit à des actions de Traftsys Inc. pour la

²⁸⁷ Précité, note 13, 259, par. 50.

²⁸⁸ Précité, note 168.

²⁸⁹ Depuis le 24 novembre 2001, cet article exige que 25 % des administrateurs soient des résidents canadiens.

somme de 1 213 334 \$ et lui consent un prêt de 606 000 \$. Trafsys Inc. achète alors toutes les actions de Trafsys Canada détenues par B.E.A. Holdings Inc. Ces transactions ont pour objectif de régler le problème posé par l'article 105 L.C.S.A. Toutefois, la fusion n'a jamais eu lieu, les parties s'étant rendu compte que les conseillers fiscaux s'étaient trompés quant aux conséquences fiscales des transactions. En effet, il y avait un risque que les autorités fiscales considèrent qu'en vertu de l'article 212.1 L.I.R., il y ait un dividende réputé. B.E.A. Holdings Inc. prétend avoir procédé de cette façon entre autres parce qu'elle croyait que l'opération serait sans incidence fiscale et que cet objectif d'effectuer une transaction sans incidence fiscale était important sinon essentiel à sa prise de décision.

Devant la Cour supérieure, B.E.A. Holdings Inc. cherchait à annuler le contrat de vente de toutes les actions qu'elle détenait dans Trafsys Canada ou subsidiairement, à faire corriger les termes du contrat intervenu soutenant que l'un des objectifs de la vente, à savoir que la vente soit sans incidence fiscale, n'avait pas été réalisé. Au soutien de ce motif subsidiaire, il invoquait donc le pouvoir de correction des tribunaux québécois, l'assimilant à la doctrine de rectification de common law. Elle prétend que les tribunaux possèdent un tel pouvoir de correction tant en droit civil qu'en common law. L'objectif poursuivi était de modifier les termes du contrat pour convertir le prix payé pour l'achat des actions de Trafsys Inc. en un prêt portant intérêt. Cette correction permettrait, prétend B.E.A. Holdings Inc., de réaliser l'intention des parties, soit de traiter sans incidence fiscale.

La requête a été rejetée par la Cour supérieure sur les deux chefs. Relativement au pouvoir de corriger un écrit en droit civil, la Cour était d'avis que ce dernier ne va pas aussi loin que celui de modifier les termes et conditions des écrits et conventions en cause au point de changer substantiellement la structure même de la transaction et la nature des engagements contractuels.

La Cour d'appel a renversé ce jugement. En appel, la question portait sur la possibilité d'annuler une transaction avec effet rétroactif lorsque celle-ci avait été convenue sur la base d'une erreur sur la considération essentielle. Selon la Cour, il ressortait clairement de la preuve que l'élément essentiel qui a déterminé le consentement de l'appelante à participer à la transaction était que celle-ci n'entraîne aucune conséquence fiscale. Ainsi, dans cette affaire, cette considération essentielle était les conséquences fiscales qui n'avaient pas été envisagées correctement. La question concernant le motif subsidiaire ne nous semble pas tranchée. La Cour d'appel a seulement déclaré que l'erreur de l'appelante n'était pas inexcusable et portait sur un élément essentiel du consentement en fonction des circonstances bien particulières de l'espèce.

Avec déférence pour opinion contraire, vu que la Cour d'appel ne s'est pas prononcée directement sur la question de l'application de la doctrine de rectification au Québec, nous sommes d'avis que la décision de la Cour d'appel n'est ni déterminante sur cette question ni sur les similitudes entre la doctrine de rectification et la correction de droit civil. Nous sommes d'avis que, sur cette question, la décision de la Cour supérieure garde toute son importance.

D'entrée de jeu, le juge Dufresne de la Cour supérieure précise que, bien que les parties au contrat visé soient des personnes morales de droit privé, les principes et les règles édictés par le *Code civil du Québec* en matière d'annulation ou de correction pour cause d'erreur s'imposent à la résolution de la question. Le droit supplétif applicable aux personnes morales relève au Québec du droit civil et non de la common law. Relativement à la possibilité de correction d'une convention en droit civil, le tribunal était d'avis qu'« [e]n droit civil, la possibilité que des parties à une convention puissent s'adresser à un juge pour obtenir la correction d'une erreur existe, mais dans un corridor relativement étroit »²⁹⁰ et que « [b]ien que certains rapprochements puissent s'établir entre la Doctrine of rectification et la correction d'une erreur en droit civil, [...], la [doctrine de rectification] paraît avoir été appliquée, [...], dans des circonstances et de manière que ne permet pas le droit civil en matière de correction pour cause d'erreur »²⁹¹.

Avec déférence pour un avis contraire, nous sommes d'avis que la rectification en *equity* et la correction de droit civil n'ont pas la même portée, car « [l]e pouvoir de rectifier ou de corriger un écrit en droit civil ne va pas aussi loin que de modifier [...] les termes et conditions des écrits et conventions en cause au point de changer substantiellement par jugement la structure même de la transaction et la nature des engagements contractuels »²⁹². La demande de correction a ainsi été rejetée puisqu'il ne s'agissait pas « de modifier une erreur apparente à l'écrit. Il ne s'agit pas non plus de modifier un écrit qui ne reflète pas fidèlement le concours de volonté des parties qu'il était destiné à constater, ni d'une erreur de description du bien faisant l'objet de l'entente ou d'une erreur manifeste à la lecture du contrat ».

En droit civil, la demande de correction ne peut avoir pour objectif « de changer littéralement et substantiellement les termes et conditions des contrats et autres écrits convenus pour réaliser la transaction [...] en y substituant

²⁹⁰ *B.E.A. Holdings*, précité, note 168, par. 51.

²⁹¹ *Id.*, par. 56.

²⁹² *Id.*, par. 57.

d'autres termes et conditions de nature différente [...] dont le seul effet recherché consiste à éviter les conséquences fiscales non envisagées »²⁹³. On peut alors penser que, comme dans l'affaire *Juliar*, lorsque la correction vise à changer les termes et les conditions d'un écrit non pas pour y substituer des termes et des conditions de nature différente mais pour refléter la convention véritablement intervenue, le fait que l'effet recherché consiste à éviter les conséquences fiscales n'empêchera pas au tribunal d'ordonner la correction de cet écrit. Encore faut-il que la conséquence fiscale ait été envisagée avant que l'écrit ne soit rédigé.

Ce jugement rejette la tentative d'importer dans un litige au Québec la doctrine d'*equity*. Le droit civil contient en matière de rectification des règles qui lui sont propres et la correction, en droit civil, s'exerce dans le cadre restreint des « erreurs matérielles » et des erreurs soumises à la procédure d'inscription de faux. De ce jugement, on peut noter que, devant des faits semblables, le résultat pourrait être différent selon que la situation prend naissance au Québec ou ailleurs au Canada. Les contribuables des provinces de common law pourraient avoir droit à la rectification alors que ceux du Québec, confrontés à des faits similaires, bénéficieraient plutôt d'une annulation de leur contrat. Nous croyons que les tribunaux devraient éviter d'introduire l'*equity* au Québec par le biais des dispositions du *Code de procédure civile* sous prétexte de juger en *equity*.

Vu que la Cour d'appel ne s'est pas prononcée directement sur la question de l'application de la doctrine de rectification au Québec et en attendant que les tribunaux du Québec se prononcent de manière déterminante, on peut se demander, à la lumière du jugement de première instance dans l'affaire *B.E.A. Holdings*, ce que serait la position des tribunaux québécois s'ils étaient appelés à se prononcer sur des cas semblables à ceux soumis aux tribunaux de common law.

Une autre question s'impose : l'affaire *B.E.A. Holdings* aurait-elle connu un sort différent si elle avait pris naissance ailleurs au Canada? Nous ne le croyons pas. Certes, les juges de common law peuvent ordonner la rectification dans des cas où devant les mêmes faits, la correction de droit civil ne serait pas possible. Néanmoins, que l'erreur soit unilatérale, commune ou mutuelle, la rectification ne peut être obtenue que si certaines conditions préalables sont remplies. En appliquant ces conditions préalables aux faits dans l'affaire *B.E.A. Holdings*, nous soumettons que les transactions que les parties ont eu l'intention de réaliser l'ont été de la manière envisagée. L'intention formée était de

²⁹³ *Id.*, par. 59.

résoudre le problème de gouvernance et c'est exactement ce qu'elles ont réalisé. Elles n'ont à aucun moment avant la signature du contrat formé une intention principale de traiter sans conséquences fiscales. Advenant qu'elles auraient formé une telle intention, celle-ci ne serait qu'une intention générale et non une intention spécifique d'éviter les conséquences fiscales relatives à l'article 212.1 L.I.R. À notre avis, un juge de common law n'aurait pas ordonné la rectification.

4.2. POSITION DES AUTORITÉS FISCALES

L'ARC a élaboré une politique administrative concernant les ordonnances de rectification. Celle-ci est devenue nécessaire depuis les jugements *Juliar*, *Dale*, *Sussex Square*, *B.E.A. Holdings* et bien d'autres. Après l'affaire *Juliar*, l'ARC s'est prononcée sur l'application du principe qui y était énoncé²⁹⁴. En effet, elle déclarait qu'elle ne contesterait pas les demandes de rectification lorsque la preuve démontrerait que la transaction n'avait pas été exécutée de la manière prévue. Toutefois, elle annonçait qu'elle contesterait la demande lorsqu'il est établi que l'objectif de la demande est de modifier rétroactivement la transaction à cause de ses conséquences fiscales inattendues²⁹⁵.

L'ARC a précisé dans une note de service datée du 6 juin 2001²⁹⁶ qu'elle ne détenait pas le pouvoir de modifier les modalités d'un contrat mais pouvait néanmoins corriger les erreurs d'écritures ou administratives. Toutefois, elle reconnaissait que les contribuables pouvaient modifier un choix fait conformément à l'article 85 L.I.R. pour autant que cette modification ne porte pas sur les modalités du contrat. Toute modification aux modalités d'un contrat devrait se faire après l'obtention d'une ordonnance d'un tribunal provincial. Les vérificateurs devraient établir les cotisations en se basant sur les faits existants au moment de la cotisation. Si un contribuable désirait s'opposer à celle-ci en présentant une requête en rectification, il devrait en informer le ministre par une lettre d'intention au directeur du Bureau des services fiscaux. De plus, si elle estimait que l'intention première des parties n'était pas respectée, et que la

²⁹⁴ « Table ronde sur la fiscalité fédérale », dans *Congrès 2000*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2001, pp. 51:9-44, question 5.2, aux pages 51:32-33; voir également *Tax Window Files*, dans *Tax Works* (CD-ROM), Don Mills, Ont., CCH Canadian, interprétation technique 2000-0037935, 6 octobre 2000.

²⁹⁵ Roy SHULTIS, Michael HILTZ, Vance SIDER et Judith WOODS, « Judicial and Administrative Development », dans *2000 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2001, pp. 36:1-21, aux pages 36:4-5.

²⁹⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Note de service concernant les politiques relatives à la modification des transactions*, 6 juin 2001.

modification recherchée vise à obtenir des avantages fiscaux *a posteriori*, l'ARC pourrait s'opposer à la requête. Il semble qu'en Angleterre, il existe une pratique d'informer les autorités fiscales de toute demande²⁹⁷.

Tout en étant conforme à cette pratique anglaise, cette obligation d'informer les autorités fiscales de toute demande en rectification n'est appuyée par aucun précédent canadien. Toutefois, cette position de l'ARC semble à tout le moins être supportée par un *obiter* de la Cour suprême de la Colombie-Britannique, dans l'affaire *Snow White*²⁹⁸, à savoir qu'il était approprié pour un requérant de signifier sa requête et l'avis d'audition à l'ARC et au Procureur général du Canada. Cela éviterait qu'une fois accordée, l'ordonnance ne soit contestée ou simplement que l'ARC n'en tienne pas compte au motif, par exemple, que l'ordonnance a été obtenue par fausse déclaration ou par non-divulgaration de renseignements pertinents, que les ramifications fiscales de l'ordonnance n'ont pas été exposées clairement au juge ou que le juge était manifestement sympathique à la cause du contribuable.

L'ARC a émis le 8 novembre 2001 une nouvelle note de service²⁹⁹ expliquant aux vérificateurs la démarche à suivre lorsqu'ils apprennent qu'un contribuable compte exercer un recours en justice pour demander une ordonnance de rectification. La position de l'ARC est plus amplement présentée dans le numéro 22 des *Nouvelles Techniques*³⁰⁰ du 11 janvier 2002. L'ARC acceptera les ordonnances de rectification lorsque les documents ne reflètent pas la véritable intention des parties et que la demande n'a pas pour objectif pratique de rectifier une planification fiscale agressive mise au jour par la vérification. Elle voudrait être informée des demandes de rectification sinon elle pourrait les contester devant les tribunaux. Elle pourrait également les contester si elle juge que le processus est utilisé de manière abusive. Ce sera le cas lorsque le contribuable ne peut prouver l'opération normalement projetée ou lorsque l'ARC peut établir que l'opération avait d'autres buts que ceux mentionnés dans les documents. Ce sera également le cas lorsque le contribuable ne demande pas au tribunal de rétablir l'opération telle qu'elle

²⁹⁷ *Morley-Clarke c. Jones*, [1985] 3 W.L.R. 749, 758 (C.A. R.-U.) (Lord Justice Oliver), cité dans AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Rectification Policy and Response to Non-notification*, 13 mars 2003, p. 2.

²⁹⁸ Précité, note 94.

²⁹⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Procédures de renvoi afférentes à la note de service concernant les politiques relatives à la modification des transactions*, 8 novembre 2001.

³⁰⁰ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques*, n° 22, 11 janvier 2002, pp. 7-8.

avait été envisagée, mais d'annuler l'opération prévue pour la remplacer par une nouvelle transaction imaginée après l'opération initiale. Cette position a été réitérée en 2002³⁰¹.

Cette politique administrative s'applique à la rectification de common law mais s'appliquerait difficilement à la correction de droit civil vu les particularités de cette dernière. On peut espérer que l'ARC modifiera cette politique pour tenir compte des spécificités du droit civil. C'est dommage que dans l'affaire *B.E.A. Holdings* la Cour d'appel du Québec n'ait pas donné des directives quant aux conditions d'application de la correction en droit civil. L'ARC n'a pas indiqué si sa politique administrative actuelle s'applique également aux demandes de rectification faites en vertu des lois corporatives comme la *Loi sur les compagnies* du Québec ou la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*.

Les ordonnances émises dans les jugements *Juliar* et *Sussex Square* sont allées plus loin que la règle traditionnelle de correction des écrits qui ne reflètent pas l'intention des parties. L'affaire *B.E.A. Holdings* démontre que ces jugements sont attrayants pour les contribuables québécois. Il faut toutefois se

³⁰¹ Ian MACGREGOR, « Significant Fiscal Development from a Justice Perspective », dans *2001 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2002, pp. 6:1-15, à la page 6:9; Timothy G. DUHOLKE, Edwin G. KROFT, Roy SHULTIS et Marc VANASSE, « The Impact of Recent Cases », dans *2001 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2002, pp. 39:1-23, question 1-6, aux pages 39:9-12 :

« At this time, although each situation will depend on its own circumstances, as a general rule it is our view that the equitable remedy of rectification does not apply where:

- There is no clear evidence as to initial common intended transaction or the specific tax consequences desired;
- The intended transaction was accomplished and the tax results from the structure of the transaction were merely the consequence of the transaction—that is, in circumstances where the only mistake was that the parties (or their tax advisers) neglected to foresee the tax implication; by itself, ignorance of the legal consequence of an agreement between the parties does not provide a basis for rectification;
- The taxpayer is asking the court not to rectify the transaction back to its intended form, but to change the intended transaction into one that the taxpayer would have effected had he had the opportunity to form another intention, or
- The statutory scheme does not contemplate relief through rectification. »

garder d'utiliser la rectification toutes les fois qu'une transaction aboutit à des résultats non voulus et parfois non envisagés. La rectification reste un redressement discrétionnaire; les jugements récents n'ont rien changé à ce sujet. Elle n'est accordée que dans des circonstances précises appuyées par une preuve claire. La correction en droit civil, comme le disait le juge Dufresne dans l'affaire *B.E.A. Holdings*, est exercée dans un corridor relativement étroit. Il faut se garder de se servir de la jurisprudence en matière de rectification en *equity* ou en matière de correction en droit civil lorsque le redressement recherché est basé sur l'interprétation d'un texte législatif, notamment l'article 265 L.C.S.A. et les articles 123.140 à 123.143 L.C.

Quant à Revenu Québec, il reconnaît que la doctrine de rectification ne trouve pas application en droit civil mais ne s'est pas encore prononcé sur la correction des erreurs de droit civil. Il reconnaît simplement qu'un contrat pourrait être frappé de nullité sur la base notamment d'une erreur, vice de consentement en vertu de l'article 1400 C.c.Q.³⁰² Revenu Québec a indiqué qu'il entend donner effet aux rectifications ordonnées par les tribunaux des autres provinces canadiennes relativement aux contribuables assujettis à la *Loi sur les impôts* du Québec et ayant des affaires à l'extérieur du Québec dans la mesure où la rectification ordonnée par un tribunal ne fait que refléter l'intention véritable originelle des parties qui aurait été mal traduite dans un contrat soumis au droit d'une autre juridiction³⁰³. Il n'entend toutefois pas élaborer de directives particulières non plus que donner des instructions spécifiques à son personnel à cet égard³⁰⁴.

Plus récemment encore, Revenu Québec mentionnait dans une interprétation technique³⁰⁵ qu'en principe, les contribuables ne peuvent modifier rétroactivement leur situation juridique. Et même dans les cas où le droit civil, comme droit supplétif, permet la rétroactivité par exemple dans un cas de nullité d'une transaction, Revenu Québec est d'avis que le droit fiscal exigera tout au moins qu'elle soit prononcée par un tribunal³⁰⁶. Lorsqu'une transaction

³⁰² « Table ronde sur la fiscalité provinciale », dans *Congrès 2001*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2002, pp. 44:1-92, question 2.9, aux pages 44:47-48.

³⁰³ « Table ronde sur la fiscalité provinciale », dans *Congrès 2004*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2005, pp. 49:1-78, question 4.2, à la page 44:66.

³⁰⁴ *Id.*

³⁰⁵ REVENU QUÉBEC, lettre d'interprétation 04-0105843, 25 novembre 2004. Revenu Québec appuie son raisonnement entre autres sur l'affaire *Sussex Square*.

³⁰⁶ *Id.*

est déclarée nulle par le droit provincial applicable, elle le sera également aux fins du droit fiscal sauf si ce dernier prévoit ses propres règles.

S'il semble qu'au Québec la nullité ne soit que judiciaire³⁰⁷, il n'en est pas ainsi de la correction, hormis les cas soumis à la procédure d'inscription de faux. Si, comme le mentionnait Jean-Louis Baudouin, « [l]es parties peuvent s'adresser au juge pour obtenir la correction de l'erreur »³⁰⁸ (notre soulignement), il ne semble y avoir aucune obligation que la correction soit judiciaire. Ainsi, c'est à défaut d'entente entre les parties que les tribunaux se prononceront³⁰⁹. C'est ainsi que les tribunaux ont donné effet à une convention modificative qui avait corrigé rétroactivement une erreur de forme³¹⁰. Ils ont également accepté une correction unilatérale d'un contrat de mandat qui était entaché d'une erreur technique pour le rendre conforme à l'intention des parties³¹¹. La Cour du Québec a aussi déterminé qu'un acte de vente d'un terrain pour corriger un titre de propriété et un plan cadastral erronés ne pouvait occasionner un gain en capital³¹². Dans cette affaire, un contribuable propriétaire d'un terrain aurait réalisé que le certificat de localisation de ce terrain était erroné et que, par conséquent, son titre de propriété et ceux des propriétaires des terrains contigus étaient erronés. Pour corriger ce titre, il a dû vendre une portion du terrain à la municipalité. À son tour, la municipalité lui a vendu un terrain contigu au même prix. Il a également vendu un autre terrain à une caisse populaire et en a acheté un autre du propriétaire d'un terrain voisin.

Le sous-ministre du Revenu a établi une cotisation sur le gain en capital réalisé lors de la vente des terrains laquelle cotisation a été contestée. La question était de savoir s'il s'agissait d'une transaction donnant droit au produit d'aliénation d'un bien au sens du paragraphe 248a) L.I. La Cour du Québec a alors établi qu'il n'y a pas eu disposition de bien et qu'aucun gain en capital était alors réalisé. Pour le tribunal, en matière de taxation, la cotisation doit tenir compte de la situation réelle du contribuable. Or, précise-t-il, en l'espèce, les ventes de terrains devaient être appréciées comme un tout faisant partie d'un

³⁰⁷ J. PINEAU, D. BURMAN et S. GAUDET, *op. cit.*, note 4, n° 193, 351-352.

³⁰⁸ J.-L. BAUDOUIN et P.-G. JOBIN, *op. cit.*, note 119, p. 210.

³⁰⁹ Vincent KARIM, *Les obligations*, 2^e éd., vol. 1, Montréal, Wilson & Lafleur, 2002, pp. 179-180.

³¹⁰ *Compagnie d'assurance Traders Générale c. Automobiles Luc Fréchette & fils inc.*, R.E.J.B. 1997-00783 (C.S.).

³¹¹ *Re-Max Excellence*, précité, note 144.

³¹² *Jacques Banville c. S.M.R.Q.*, D.F.Q.E. 2005F-12.

processus de correction des titres de propriété du contribuable et des trois propriétaires voisins. Toutes les transactions étaient obligatoires pour corriger le plan cadastral erroné. Il a alors donné effet à des actes de correction conventionnels. Même si ce jugement ne mentionne pas que la correction a un effet rétroactif, il s'agit néanmoins d'une indication que les actes correctifs n'ont pas à être judiciaires pour prendre effet.

4.3. CONCLUSION

La doctrine de la rectification ne vise pas à permettre aux tribunaux de réécrire les conventions entre les parties ni de corriger les erreurs de planification mais à permettre la correction d'erreurs dans la façon dont la convention a été consignée par écrit.

Une ordonnance validement rendue par une cour supérieure provinciale est valable et lie le ministre à moins qu'elle ne soit renversée par un tribunal. Le ministre est également lié par les corrections obtenues au Québec notamment au moyen de la procédure d'inscription de faux dans les cas qui les permettent³¹³.

Lorsque l'intention première des parties à une planification fiscale est d'éviter une conséquence fiscale, la documentation à cet effet devrait remonter au début de l'opération. À cet effet, il est de grande importance que les planificateurs fiscaux consignent par écrit non seulement la planification elle-même mais également ses objectifs et, le cas échéant, les conséquences fiscales qu'on cherche à éviter. Cela permettra, en cas d'erreur, de démontrer plus facilement ce qu'était l'intention des parties. Si le contribuable ou ses conseillers découvrent l'erreur avant l'étape de la cotisation et qu'à cause de cette erreur l'objectif recherché n'a pas été atteint, il serait préférable, avant l'introduction de la demande de rectification au tribunal, de faire une divulgation volontaire afin de permettre au ministre de décider s'il veut contester la demande.

Lorsque le cas est soumis au droit civil, il faut distinguer selon que le document est notarié ou non pour savoir si le ministre se considère comme étant lié par l'ordonnance de correction. Lorsque le document est notarié et que la procédure d'inscription de faux est requise, il faut obtenir obligatoirement un jugement de correction. Si au contraire la procédure d'inscription de faux n'est pas requise, il semble que la correction pourrait être conventionnelle. Lorsque le document n'est pas notarié, la correction pourrait être conventionnelle.

³¹³ *Leclerc*, précité, note 167.

Si l'erreur est découverte à la suite de la cotisation, il serait préférable d'aller en opposition même si la décision d'introduire la demande de rectification ou de correction n'est pas encore prise afin de respecter les délais. Toutefois, il faut procéder rapidement devant la cour supérieure et tenter d'obtenir l'ordonnance de rectification. Ainsi, en cas d'appel devant que la Cour canadienne de l'impôt, le document aura déjà été rectifié. Dans le cas contraire, cette dernière ne sera pas obligée de surseoir à sa décision en attendant celle du tribunal provincial.

Qu'arrive-t-il si l'ordonnance de rectification est rendue après la cotisation et le paiement de l'impôt? Le contribuable pourrait-il par exemple obtenir un remboursement d'un montant payé en trop?

L'ARC acceptera difficilement une rectification rétroactive d'une convention sans le bénéfice d'une ordonnance d'un tribunal compétent. Comme la rectification ou correction est une question de droit provincial, le résultat pourrait varier d'une province à une autre même à l'intérieur des provinces de common law.

CONCLUSION

La rectification des transactions est permise dans les provinces de common law. Au Québec, les règles de droit civil permettent la correction des erreurs matérielles. Traditionnellement conçue pour la correction des documents qui ne constatent pas correctement l'intention des parties, la doctrine de rectification permet maintenant de corriger les erreurs portant sur les conséquences fiscales des transactions s'il peut être établi que ces conséquences sont celles que le contribuable a voulu éviter. Quoique les autorités fiscales soient appelées à respecter les ordonnances des cours provinciales en cette matière, elles peuvent attaquer directement une ordonnance dont l'effet serait de réécrire l'histoire fiscale. Elles peuvent également attaquer une ordonnance obtenue alors que tous les faits n'ont pas été présentés au juge. La correction de droit civil et la rectification de common law ne sont disponibles que dans des cas bien précis.

Dans ce texte, nous avons analysé la rectification telle qu'appliquée par les provinces de common law et la correction telle qu'appliquée au Québec. Il ressort de cette analyse que la correction de droit civil s'applique en cas de document contenant une erreur matérielle alors que la doctrine de rectification s'applique dans le cadre plus large de document qui ne reflète pas l'intention des parties. Dans bien des cas, le droit civil entraînera tout simplement l'annulation de la transaction alors que l'*equity* aurait permis sa rectification. Nous avons ensuite analysé le mécanisme de correction des erreurs prévu par les articles 123.141 et 123.143 L.C. et 256 L.C.S.A. Il ne s'agit pas à

proprement parler de rectification au sens de la common law ou de correction au sens du droit civil mais d'un mécanisme législatif propre à ces lois. La priorité devra être accordée aux lois corporatives. C'est uniquement lorsque la solution ne peut y être trouvée qu'il serait éventuellement possible de recourir au droit privé et d'appliquer les règles de droit civil ou de common law selon que la situation prend naissance au Québec ou ailleurs au Canada.

Finalement, nous avons présenté certains jugements de nature fiscale sur ces deux notions ainsi que la position des autorités fiscales à cet égard. Ces dernières souhaitent être informées de toute demande de rectification, mais cette position n'est appuyée ni par la loi ni par la jurisprudence. Notre analyse démontre que devant des faits similaires, le résultat sera souvent différent selon que les faits prennent naissance au Québec ou ailleurs au Canada. Le législateur fédéral devrait-il intégrer dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* les principes qui découlent de la doctrine de rectification ou de la correction de droit civil? Doit-il plutôt laisser ces différences persister? La question est posée.

ANNEXE 1

DISPOSITIONS LÉGISLATIVES

1. Article 206 de la *Company Act* de la Colombie-Britannique

« 206 (1) If any omission, defect, error or irregularity has occurred in the conduct of the business or affairs of a company by which

(a) a breach of a provision of this Act has occurred,

(b) there has been default in compliance with the memorandum or articles of the company, or

(c) proceedings at or in connection with any general meeting, class meeting, series meeting, or meeting of the directors of the company, or any assembly purporting to be such a meeting have been rendered ineffective,

despite any other provisions of this Act, the court

(d) either of its own motion, or on the application of any interested person, may make an order to rectify or cause to be rectified or to negative or modify or cause to be modified the consequences in law of the omission, defect, error or irregularity, or to validate any act, matter or thing rendered or alleged to have been rendered invalid by or as a result of the omission, defect, error or irregularity, and may give ancillary or consequential directions it considers necessary, but

(e) before making an order, must consider the effect of the order on the company and its directors, officers, members and creditors.

(2) An order made under subsection (1) does not prejudice the rights of any third party who has acquired those rights for valuable consideration without notice of the omission, defect, error or irregularity cured by the order. »

2. Le nouvel article 265 L.C.S.A.

« 265 (1) En cas d'erreur dans les statuts, les avis ou les certificats ou autres documents, le directeur peut, afin de les rectifier, demander aux administrateurs ou actionnaires de la société de prendre toute mesure raisonnable, notamment d'adopter des résolutions et de lui envoyer les documents se conformant à la présente loi.

(2) Il ne peut cependant procéder à la demande que s'il est convaincu que les rectifications ne porteraient pas préjudice aux actionnaires ou créanciers de la société.

(3) À la demande de la société ou de toute autre personne intéressée en vue de faire rectifier les erreurs contenues dans des documents visés au paragraphe (1), le directeur peut permettre que les documents rectifiés lui soient envoyés si :

a) les rectifications sont approuvées par les administrateurs de la société, sauf dans le cas d'erreurs manifestes ou faites par le directeur lui-même;

b) le directeur est convaincu que les rectifications ne porteraient pas préjudice aux actionnaires ou créanciers de la société et qu'elles reflètent l'intention visée à l'origine.

(4) Si les rectifications, de l'avis du directeur, de la société ou de toute personne intéressée qui les désire, risquent de porter préjudice aux actionnaires ou créanciers de la société, l'une ou l'autre de ces personnes peut saisir le tribunal de la question pour qu'il établisse les droits des parties en cause et, s'il y a lieu, rende une ordonnance afin de rectifier le document.

(5) Avis de la demande de la société ou de toute autre personne intéressée doit être envoyé au directeur et celui-ci peut comparaître en personne ou par ministère d'avocat.

(6) Le directeur peut exiger la restitution du document à rectifier, délivrer un certificat rectifié et enregistrer tout autre document rectifié.

(7) Le document rectifié porte la date de celui qu'il remplace, la date rectifiée – dans le cas où la rectification porte sur la date du document – ou celle précisée par le tribunal, s'il y a lieu.

(8) Le directeur donne sans délai avis des modifications importantes apportées par le certificat rectifié dans une publication accessible au grand public. »

3. Articles 123.140 à 123.143 L.C.

« **123.140.** Une compagnie peut modifier ses statuts pour rectifier une illégalité ou une irrégularité ou pour y insérer une disposition requise par la présente loi si cette rectification ou insertion ne porte pas atteinte aux droits des actionnaires ou des créanciers.

123.141. Si la rectification d'une illégalité ou d'une irrégularité contenue dans ses statuts ou l'insertion d'une disposition requise par la présente loi peut porter atteinte aux droits des actionnaires ou des créanciers, la compagnie peut demander, par requête adressée au tribunal du lieu de son siège, de sanctionner tout accord visant une telle rectification ou insertion, ou à défaut, de rendre toute ordonnance qu'il juge utile pour rectifier l'illégalité ou l'irrégularité ou pour insérer la disposition requise par la présente loi.

La requête est signifiée au Registraire des entreprises.

123.142. Les statuts modifiant l'illégalité ou l'irrégularité ou insérant la disposition requise par la présente loi doivent être déposés chez le registraire des entreprises en deux exemplaires signés par l'un des administrateurs.

Sur réception des statuts modifiés, d'une copie du jugement, le cas échéant, et des droits prescrits par règlement du gouvernement, le registraire des entreprises établit un certificat attestant la modification en suivant la procédure prévue par l'article 123.15.

123.143. La modification rétroagit à la date attribuée par le registraire des entreprises au certificat accompagnant les statuts que l'on modifie, à moins que les statuts de modification ou le jugement ne prévoient une date ultérieure. »

LA FISCALITÉ DE LA FIDUCIE AUX FINS DE GARANTIE

FANNY BRODEUR, AVOCATE, LL.M. FISC.
DESJARDINS DUCHARME, S.E.N.C.R.L.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	111
1. LA FIDUCIE-SÛRETÉ – CONSIDÉRATIONS LÉGALES.....	112
1.1. LA FIDUCIE AUX FINS DE GARANTIE AU SENS DU DROIT CIVIL	113
1.1.1. Sous le régime du <i>Code civil du Bas-Canada</i>	113
1.1.2. Depuis l'entrée en vigueur du <i>Code civil du Québec</i>	115
1.2. LA SIMPLE FIDUCIE DE COMMON LAW	119
1.3. COMPARAISON ENTRE LES DEUX INSTITUTIONS.....	125
2. LA FIDUCIE-SÛRETÉ – CONSIDÉRATIONS FISCALES.....	126
2.1. DÉFINITION FISCALE DE LA FIDUCIE	126
2.1.1. Paragraphe 104(1) L.I.R.	126
2.1.2. Article 646 de la <i>Loi sur les impôts</i>	128
2.2. TRAITEMENT FISCAL DE LA FIDUCIE-SÛRETÉ SELON LA <i>LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU</i>	129
2.2.1. Principes généraux d'imposition des fiducies.....	129
2.2.2. Simple fiducie de common law	131
2.2.3. Fiducie du <i>Code civil du Québec</i>	141
2.3. TRAITEMENT FISCAL SELON LA <i>LOI SUR LES IMPÔTS</i> – PARTICULARITÉS QUÉBÉCOISES.....	155
2.4. LES SIMPLES FIDUCIES EN MATIÈRE DE TAXES À LA CONSOMMATION.....	156
3. CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS.....	157
ANNEXE A	158

INTRODUCTION*

En droit québécois, les biens d'un débiteur sont affectés à l'exécution de ses obligations et constituent le gage commun de ses créanciers. Toutefois, il existe des causes de préférence permettant à certains créanciers d'être payés avant les créanciers ordinaires. Il s'agit des priorités et des hypothèques. L'hypothèque est un droit réel sur un bien, meuble ou immeuble, affecté à l'exécution d'une obligation. Elle confère au créancier le droit de suivre le bien en quelque main qu'il soit, d'exercer un recours hypothécaire et d'être alors préféré sur le produit de cette vente, suivant le rang fixé au *Code civil du Québec*¹. L'hypothèque, conventionnelle ou légale, est le moyen le plus commun de conférer un droit réel sur un bien. Les propriétaires d'immeubles et d'entreprises sont d'ailleurs régulièrement parties à ce type de convention.

Au fil des ans, les juristes et autres praticiens ont su mettre au point des structures de financement qui épousent davantage les besoins de leurs clients. Dans le cadre de projets particuliers de financement, le législateur a également su créer un cadre légal donnant ouverture à des mécanismes de financement distincts d'une hypothèque. Par exemple, dans le cadre du Programme Immigrant-Investisseur, la fiducie a été utilisée afin de garantir le paiement des obligations d'un débiteur.

Ainsi, depuis 1994, la possibilité de créer une fiducie aux fins de garantie (ci-après « fiducie-sûreté ») est expressément prévue au Code civil. De façon sommaire, la création de cette sûreté consiste à transférer un bien à une fiducie en garantie du paiement d'une obligation. Les modalités régissant ce patrimoine fiduciaire dépendent des termes de l'acte constitutif, car cette sûreté s'établit par convention. De façon générale, le bien transféré à la fiducie ne fait plus partie du patrimoine de la société emprunteuse et échappe ainsi à ses créanciers. Ce type de véhicule, contrairement à l'hypothèque établie par contrat, offre l'avantage de s'assurer qu'aucune priorité ou hypothèque légale ne pourra venir préjudicier les droits des créanciers². Sur le plan fiscal, le constituant est

* Le présent texte a d'abord été rédigé dans le cadre du programme de maîtrise en droit, option fiscalité offert par l'Université de Montréal et HEC Montréal (déposé le 30 avril 2004). Il s'agit d'un extrait du travail final qui a été mis à jour et modifié en date du 31 janvier 2006. Bien que les opinions exprimées n'engagent que l'auteur, cette dernière remercie Maurice Mongrain pour l'avoir dirigée dans le cadre de la rédaction de ce travail.

¹ L.Q. 1991, c. 64 (ci-après « C.c.Q »).

² Pour une étude détaillée des différences entre l'hypothèque et la fiducie-sûreté, voir : Michel DESCHAMPS, « La fiducie pour fins de garantie », dans *Les sociétés, les fiducies et les entités hybrides en droit commercial contemporain – Meredith Lectures 1997*, (à suivre...)

généralement imposé sur les revenus générés par ce patrimoine, puisqu'il bénéficie d'un droit de retour sur les biens transférés, s'il rembourse intégralement son emprunt.

L'objet du présent texte est d'établir certaines incidences fiscales applicables à ce type de véhicule de financement³. Dans un premier temps, nous exposerons le contexte légal de la fiducie-sûreté. Le premier chapitre sera donc consacré à une étude comparée de ce type de fiducie créée au Québec *versus* dans les provinces de common law canadiennes. Le second chapitre sera quant à lui axé sur le traitement fiscal de la fiducie-sûreté. La notion de « disposition » sera examinée afin de déterminer si le transfert d'un bien à une telle fiducie constitue une « disposition ». Également, nous traiterons des règles générales relatives à l'imposition d'une fiducie et un sommaire des règles applicables aux simples fiducies en matière de taxes à la consommation sera décrit. En conclusion, un bref rappel des problématiques soulevées sera exposé et certaines recommandations d'ordre législatif seront présentées⁴.

1. LA FIDUCIE-SÛRETÉ – CONSIDÉRATIONS LÉGALES

Le droit commun ne comporte aucune définition du concept de fiducie-sûreté. Toutefois, l'article 1263 C.c.Q. prévoit expressément que la fiducie établie par contrat à titre onéreux peut avoir pour objet de garantir l'exécution d'une obligation. M^e Louis Payette décrit la fiducie-sûreté de cette façon :

« La fiducie-sûreté résulte de la constitution d'un patrimoine autonome et indépendant, sous la saisine d'un fiduciaire, suite à un transfert de biens depuis le

(...suite)

Montréal, Faculté de droit de l'Université McGill, 1997, pp. 133-153; Roderick A. MACDONALD, « The Security Trust : Origins, Principles and Perspectives », dans *Les sociétés, les fiducies et les entités hybrides en droit commercial contemporain – Meredith Lectures 1997*, Montréal, Faculté de droit de l'Université McGill, 1997, pp. 155-313, aux pages 223-230; Louis PAYETTE, « Fiducie pour fins de garantie et hypothèque », dans *Les sociétés, les fiducies et les entités hybrides en droit commercial contemporain – Meredith Lectures 1997*, Montréal, Faculté de droit de l'Université McGill, 1997, pp. 315-355.

³ Les règles concernant la taxe sur le capital et l'impôt des grandes sociétés ne font pas partie de l'objet de ce texte.

⁴ Soulignons immédiatement que les règles concernant les fiducies non résidentes ne seront pas étudiées dans le cadre de ce texte.

patrimoine du débiteur ou d'un tiers, que celui-ci affecte à la garantie de l'exécution d'obligations en faveur du créancier, le bénéficiaire de la fiducie⁵. »

En vertu du principe juridique de la liberté contractuelle des parties, il est permis d'inclure plusieurs types de clauses au contrat d'une fiducie-sûreté. Une des seules restrictions est de respecter les dispositions d'ordre public.

Dans les lignes qui suivent, nous vous tracerons un portrait des règles applicables aux fiducies-sûreté dans le but de comprendre éventuellement le traitement fiscal de celles-ci. Nous n'avons toutefois pas la prétention de vous dresser une étude exhaustive des considérations légales liées aux fiducies⁶. Afin de faciliter la lecture, nous poserons comme hypothèse que le constituant de la fiducie est également le débiteur de l'obligation garantie (ci-après « constituant-débiteur »), même si nous reconnaissons que cette obligation peut être celle d'un tiers⁷.

1.1. LA FIDUCIE AUX FINS DE GARANTIE AU SENS DU DROIT CIVIL

1.1.1. Sous le régime du *Code civil du Bas-Canada*

Avant le 1^{er} janvier 1994, le *Code civil du Bas-Canada* (ci-après « C.c.B.-C. ») ne prévoyait la possibilité de créer une fiducie que par donation ou par testament⁸. Notre droit commun n'admettait pas l'institution de common law, le *trust*⁹. La *Loi sur les pouvoirs spéciaux des corporations*¹⁰ remédiait à

⁵ Louis PAYETTE, *Les sûretés réelles dans le Code civil du Québec*, 2^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2001, p. 812.

⁶ Pour une étude détaillée des règles relatives aux fiducies, nous vous invitons à consulter les textes suivants : John E.C. BRIERLEY, « De certains patrimoines d'affectation », dans *La Réforme du Code civil*, Québec, Les Presses de l'Université Laval, 1993, pp. 739-782; Jacques BEAULNE, *Droit des fiducies*, Montréal, Wilson et Lafleur, 1998, 345 p. En common law : Donovan W.M. WATERS, *Law of Trusts in Canada*, 2^e éd., Toronto, Carswell, 1984, 1137 p.

⁷ Par exemple, le constituant peut être la caution du débiteur.

⁸ Art. 981a) et suiv. C.c.B.-C.

⁹ Toutefois, tel que l'a mentionné la Cour suprême du Canada, il était légitime de se référer au droit anglais (la common law) dans la mesure où ce droit était compatible avec les principes du droit civil québécois : *Royal Trust c. Tucker*, [1982] 1 R.C.S. 250, 261.

¹⁰ S.R. (1909) 7 Geo. V, c. 43. Modifiée par : S.R. (1914) 4 Geo. V, c. 51; S.R. 1925, c. 227; S.R. 1941, c. 280; S.R. 1964, c. 275; L.Q. 1992, c. 57. Maintenant refondue et intitulée *Loi sur les pouvoirs spéciaux des personnes morales*, L.R.Q., c. P-16 (ci-après « L.P.S.P.M. »). (Voir le texte des articles pertinents à l'annexe A.)

cette différence en permettant aux compagnies d'hypothéquer, de nantir ou de mettre en gage leurs biens mobiliers ou immobiliers, présents ou futurs, pour garantir le paiement de bons, obligations et actions-obligations qu'elles étaient autorisées à émettre¹¹. Ces sûretés pouvaient également être constituées par un acte de fidéicommiss (mieux connues sous le vocable de « acte de fiducie »)¹².

« La caractéristique principale de cette garantie est que le débiteur demeure en possession des biens et peut même continuer de les utiliser, voire même de les aliéner, si le tout se fait dans le cours normal des affaires¹³. »

L'avantage de cette sûreté résidait dans le fait qu'elle pouvait grever des biens meubles, présents ou futurs, sans pour autant déposséder la société exploitant l'entreprise ni l'obliger à signer de nouveaux documents lors de l'acquisition de nouveaux biens. Ainsi, **le contrat de fiducie demeurait un contrat de garantie et non un contrat d'aliénation. La société constituant la fiducie demeurait propriétaire des biens** ainsi transférés et l'acte de fiducie n'était qu'un instrument destiné à fournir les sûretés recherchées¹⁴. Le fidéicommissaire jouait un double rôle, soit celui de fiduciaire et mandataire :

« Le système de garantie créé pour assurer le paiement des obligations a une première conséquence sur le statut du fiduciaire. Celui-ci, pour les fins de l'application de la *Loi sur les pouvoirs spéciaux* et de l'acte de fiducie, peut être considéré comme le créancier. Les sûretés sont créées en sa faveur. Les droits qui en résultent, notamment celui de prendre possession d'administrés [*sic*] et de vendre, lui sont conférés. Ils ne sont pas accordés directement aux obligataires, bien que le fiduciaire ne les détient certes pas pour lui-même mais pour leur bénéfice et leur protection.

[...]

Créancière, l'appelante apparaît aussi comme le mandataire de l'obligataire dans un cas comme celui-ci.

¹¹ Art. 27 L.P.S.P.M.

¹² Art. 28 L.P.S.P.M.

¹³ Robert DEMERS, *Le Financement de l'entreprise – aspects juridiques*, Sherbrooke, Les Éditions Revue de Droit de l'Université de Sherbrooke, 1985, p. 73.

¹⁴ Voir, entre autres : *Laliberté c. Larue*, [1931] R.C.S. 7 (ci-après « *Laliberté* »); *General Trust of Canada c. Chalifoux*, [1962] R.C.S. 456; *Darveau c. D'Amours*, [1931] 52 B.R. 449; *Laval Transport inc. c. Chartré*, [1957] B.R. 263; *Trust Général du Canada c. Marois*, [1986] R.J.Q. 1029 (C.A.); *Société nationale de fiducie c. SMRQ*, [1990] R.J.Q. 92 (C.A.), confirmé par [1991] 1 R.C.S. 907 (ci-après « *Société nationale de fiducie* »); *SMRQ c. Banque Nationale du Canada*, [1999] R.J.Q. 950 (C.A.).

[...]

Ces dispositions autorisent l'appelante à poser certains actes au nom ou au lieu et place du débiteur. Ce mandat, toutefois, est subordonné en lui-même au mandat principal, qui résulte de l'acte de fiducie en pareil cas et vise à faciliter l'exécution de celui-ci.

[...]

Les mandats du fiduciaire ont comme objet la protection des intérêts des obligataires et la facilitation de la réalisation des garanties¹⁵. »

Ce type de sûreté était fort répandu dans les actes de fiducies d'hypothèque, de nantissement et de gage mis en place sous l'ancien régime par les sociétés. Toutefois, le « trust » créé en vertu de cette loi ne faisait aucunement référence au « trust » de common law. Tel que l'a fait remarquer la Cour suprême dans l'affaire *Laliberté*, il s'agissait seulement d'un nom ou d'une étiquette donnée au contrat¹⁶.

1.1.2. Depuis l'entrée en vigueur du *Code civil du Québec*

Depuis la mise en vigueur du nouveau *Code civil du Québec*, soit le 1^{er} janvier 1994, le législateur a abrogé les articles pertinents à la création d'une fiducie-sûreté en vertu de la *Loi sur les pouvoirs spéciaux des personnes morales*¹⁷. La loi prévoit désormais ce qui suit :

« Toute personne morale à fonds social qui n'exploite pas d'entreprise, constituée en personne morale en vertu d'une loi ou par lettres patentes et ayant les pouvoirs d'emprunter et d'hypothéquer, et toute personne morale ainsi constituée hors du Québec si sa charte ou la loi qui la régit lui accorde ces pouvoirs, peut se prévaloir des dispositions du Code civil du Québec et consentir une hypothèque, même ouverte, sur une universalité de biens, meubles ou immeubles, présents ou à venir, corporels ou incorporels¹⁸. »

Ainsi, ce nouvel article vise expressément la création d'une hypothèque à titre de sûreté et ne fait aucunement référence à la création d'une fiducie. Toutefois, dans un esprit de continuité et dans l'optique de lier l'ancien et le

¹⁵ *Société nationale de fiducie*, précité, note 14, par. 57-64.

¹⁶ *Laliberté*, précité, note 14, p. 18.

¹⁷ *Loi sur l'application de la réforme du Code civil*, L.Q. 1992, c. 57, a. 644 (abrogation des articles 28 à 31).

¹⁸ Art. 27 L.P.S.P.M.

nouveau droit, le nouveau Code civil permet dorénavant la constitution d'une fiducie pour garantir l'exécution d'une obligation¹⁹. Ainsi, le droit applicable aux fiducies créées aux fins de garantie ne se retrouve plus dans une loi particulière, mais enchâssé dans notre droit commun. La fiducie-sûreté refait surface dans le Code civil, mais sous une nature qui diffère de celle prévue à la *Loi sur les pouvoirs spéciaux des personnes morales*²⁰.

Maintenant, l'article 2692 C.c.Q., qui tire son origine de l'article 28 de la *Loi sur les pouvoirs spéciaux des personnes morales* (article maintenant abrogé), prévoit que l'**hypothèque** qui garantit le paiement des obligations ou autres titres d'emprunt, émis par le fiduciaire, la société en commandite ou la personne morale autorisée à le faire en vertu de la loi, **doit, à peine de nullité absolue, être constituée par acte notarié en minute, en faveur du fondé de pouvoir des créanciers**. Cet article ne circonscrit toutefois pas les circonstances dans lesquelles il y a création d'une fiducie, mais il vise exclusivement une condition de forme (acte notarié) lors de la création d'une hypothèque créée pour garantir le paiement d'obligations ou autres titres d'emprunts.

L'institution de la fiducie est maintenant énoncée à l'article 1260 C.c.Q. L'article 1261 C.c.Q. prévoit quant à lui que la fiducie est un patrimoine d'affectation. Voici les articles pertinents :

« **1260.** La fiducie résulte d'un acte par lequel une personne, le constituant, transfère de son patrimoine à un autre patrimoine qu'il constitue, des biens qu'il affecte à une fin particulière et qu'un fiduciaire s'oblige, par le fait de son acceptation, à détenir et à administrer.

1261. Le patrimoine fiduciaire, formé des biens transférés en fiducie, constitue un patrimoine d'affectation autonome et distinct de celui du constituant, du fiduciaire ou du bénéficiaire, sur lequel aucun d'entre eux n'a de droit réel. »

Ces articles démontrent, d'une part, qu'une fiducie suppose l'existence d'une relation tripartite entre un constituant (*settlor*), un fiduciaire (*trustee*) et un bénéficiaire (*beneficiary*) et, d'autre part, qu'aucune de ces entités ne possède de droit réel sur le patrimoine fiduciaire. Les commentaires du ministre

¹⁹ Art. 591 C.c.Q. et 1263 C.c.Q.

²⁰ Pour une analyse des différences, voir le texte de Roderick A. MACDONALD, « Title Transactions, the Security Trust and Others Heresies », dans *Financement et planification financière sous le nouveau Code civil du Québec – Les nouvelles règles du jeu du financement commercial des années 90*, Montréal, Faculté de droit de l'Université McGill, 1993, pp. 54-62.

concernant l'article 1260 C.c.Q. reconnaissent expressément que la fiducie du nouveau Code civil « permet, par sa généralité, de couvrir les manifestations du concept de fiducie que connaissent les lois particulières, y compris la fiducie pour obligataires, prévue par la *Loi sur les pouvoirs spéciaux des compagnies* »²¹. Voici une description de chacun des intervenants.

Le constituant est une personne, physique ou morale²² et, dans le cas d'une fiducie-sûreté, il est généralement débiteur de l'obligation garantie (« constituant-débiteur »).

Le fiduciaire doit quant à lui être une personne pleinement capable de l'exercice de ses droits civils, lorsqu'il est une personne physique, ou être une personne morale lorsqu'elle est autorisée par la loi à agir à ce titre²³. Le constituant-débiteur peut se nommer fiduciaire²⁴, mais, dans ce cas, il ne peut agir dans son propre intérêt. Il doit veiller aux intérêts du ou des bénéficiaires de la fiducie, car le Code civil indique qu'il est chargé de la pleine administration²⁵, à moins d'indications contraires à l'acte constitutif. Le fiduciaire a la maîtrise et l'administration du patrimoine d'affectation, mais dans le contexte d'une fiducie-sûreté, son rôle n'est généralement que passif et il ne jouit que de pouvoirs discrétionnaires peu étendus. Il doit conserver et faire fructifier le bien, accroître le patrimoine ou en réaliser l'affectation lorsque l'intérêt du bénéficiaire ou la poursuite du but de la fiducie l'exigent²⁶.

Dans le contexte particulier de la fiducie-sûreté, l'acte de fiducie peut prévoir que les revenus générés par le patrimoine fiduciaire seront attribués au créancier, en considération de la dette du débiteur²⁷. Il serait également possible de stipuler que les revenus générés doivent être accordés au constituant-

²¹ *Commentaires du ministre de la Justice*, vol. 1, Québec, Publications du Québec, 1993, p. 748.

²² Pour une étude sur la possibilité de créer une fiducie-sûreté par une entité à qui la loi ne reconnaît pas la personnalité juridique, voir : L. PAYETTE, *op. cit.*, note 5, pp. 850-852.

²³ Art. 1274 C.c.Q.; voir la *Loi sur les sociétés de fiducie et les sociétés d'épargne*, L.R.Q., c. S-29.01.

²⁴ Dans ce cas, il doit agir conjointement avec un fiduciaire qui n'est ni constituant ni bénéficiaire (art. 1275 C.c.Q.).

²⁵ Art. 1278 C.c.Q.

²⁶ Art. 1306 C.c.Q.

²⁷ M. DESCHAMPS, *loc. cit.*, note 2, 144.

débiteur²⁸, à la réception d'un reçu attestant que les paiements au créancier sont effectués. Toutefois, il faut s'assurer qu'une valeur suffisante au paiement de la dette garantie demeure dans le patrimoine fiduciaire. Le patrimoine fiduciaire doit servir d'« otage » aux créanciers, afin de s'assurer de la performance de l'obligation.

Finalement, une fiducie nécessite un ou des bénéficiaires pour avoir pleinement effet sur le plan légal. La fiducie-sûreté suppose généralement au moins deux bénéficiaires : le constituant du patrimoine fiduciaire et, advenant un défaut, le créancier de l'obligation garantie. Le constituant a donc un droit de retour sur le bien²⁹. Advenant le défaut du débiteur, le patrimoine fiduciaire sert au paiement de l'obligation garantie. Toutefois, s'il n'y a aucun défaut, le fiduciaire remet les biens composant le patrimoine fiduciaire au constituant ou encore il peut les affecter à la fin établie par ce dernier. Il est entendu que la liberté contractuelle des parties fait en sorte qu'il soit possible de prévoir plusieurs types de clauses relativement à la distribution des biens de la fiducie (capital et revenu), mais le type de clause décrit précédemment constitue un exemple de ce qui est généralement inséré dans un contrat de fiducie-sûreté.

Les articles 1260 et 1261 C.c.Q. font également ressortir le fait que, contrairement à l'ancienne fiducie régie par les articles abrogés de la *Loi sur les pouvoirs spéciaux des personnes morales*, « [l]a fiducie est caractérisée par la perte par le constituant du droit de propriété sur le bien transféré. [...] Le bien transféré dans le patrimoine fiduciaire n'appartient plus au constituant »³⁰.

Ajoutons que l'article 1263 C.c.Q. prévoit que, pour être opposable aux tiers, une fiducie-sûreté doit être publiée au registre des droits personnels et réels mobiliers ou au registre foncier, selon la nature mobilière ou immobilière des biens transférés en fiducie. De plus, cet article impose au fiduciaire de suivre les règles prévues au livre des *Priorités et des hypothèques* (art. 2644 et suiv. C.c.Q.) en cas de défaut du constituant³¹. Ainsi, malgré le fait que le

²⁸ Art. 1281 C.c.Q.

²⁹ Par ailleurs, en vertu de l'article 1297 C.c.Q, même si l'acte de fiducie ne prévoyait pas un tel droit de retour, les biens seraient retournés au constituant (ou à ses héritiers) en l'absence de bénéficiaire à la fin de la fiducie.

³⁰ L. PAYETTE, *loc. cit.*, note 2, 319.

³¹ Remarquons que le Code civil vise le défaut du **constituant** mais que le législateur a sans doute voulu signifier le **débiteur** : L. PAYETTE, *op. cit.*, note 5, p. 853.

fiduciaire soit restreint dans l'exercice de ses droits, cet article n'a pas pour effet de transformer la fiducie-sûreté en contrat d'hypothèque³².

Finalement, il importe de souligner que la fiducie prend fin par la renonciation ou la caducité du droit de tous les bénéficiaires, tant du capital que des fruits et revenus³³. La fiducie prend également fin par l'arrivée du terme ou de la condition, par le fait que le but de la fiducie a été atteint ou par l'impossibilité, constatée par un tribunal, de l'atteindre³⁴. Dans le cas qui nous occupe, la fiducie se termine généralement par le paiement de la dette garantie, car le but de la fiducie est atteint. Elle peut également prendre fin par l'arrivée du terme.

Conclusion

En somme, nous constatons que, depuis la mise en vigueur du *Code civil du Québec*, les règles applicables à l'utilisation d'une fiducie-sûreté se sont vues modifiées. Entre autres, antérieurement à 1994, le contrat était qualifié de véritable contrat de sûreté, plutôt que de contrat translatif de propriété. Avec les nouvelles règles, le législateur a exprimé son intention de voir dans la création d'une fiducie un transfert de biens d'un patrimoine à un autre patrimoine, autonome et distinct. Toutefois, compte tenu du fait que ce véhicule de financement offre l'avantage de mettre des biens à l'abri des autres créanciers d'un débiteur, que plusieurs fiducies-sûretés créées sous l'ancien droit existent toujours et que cette méthode de financement est toujours utilisée³⁵, il demeure utile et pertinent de se questionner sur le traitement fiscal applicable.

1.2. LA SIMPLE FIDUCIE DE COMMON LAW

Les provinces canadiennes, à l'exception du Québec, sont régies par les règles de common law. Tout comme le droit québécois, trois acteurs entrent en

³² *Id.*, pp. 869-871.

³³ Art. 1296, al.1 C.c.Q.

³⁴ Art. 1296, al. 2 C.c.Q.

³⁵ L. PAYETTE, *op. cit.*, note 5, p. 815 :

« Depuis 1994, on a largement recours à la fiducie-sûreté dans le financement obligatoire des universités et autres établissements d'enseignement de même que des établissements au sens de la *Loi sur les services de santé et services sociaux* (L.R.Q., c. S-4.2). On y a aussi recours à l'égard des biens dont le dessaisissement ne nuit pas aux activités économiques ou commerciales du débiteur et n'a pas d'impact fiscal défavorable. »

jeu lors de la création d'une fiducie (*trust*), soit le constituant (*settlor*), le fiduciaire (*trustee*) et le bénéficiaire (*beneficiary*). En common law, la fiducie est un concept très souple issu de l'*equity* et est décrite comme étant la relation par laquelle un constituant transfère un bien à un fiduciaire qui détient ce bien à titre de propriétaire au bénéfice d'une ou de plusieurs autres personnes (bénéficiaires) et dans laquelle la « propriété »³⁶ est partagée entre deux parties : le fiduciaire est le propriétaire légal (*legal owner*) alors que le bénéficiaire est le propriétaire en *equity* (*equitable owner* ou *beneficial owner*). Ainsi, en common law, la propriété, qui est décrite comme un ensemble de droits, est divisible, ce qui se distingue nettement par rapport au droit civil québécois (qui reconnaît toutefois des démembrements au droit de propriété). De plus, selon la common law, la fiducie exprime nécessairement trois certitudes afin d'être créée et d'être exécutoire : certitude quant à l'intention, certitude quant au bien placé en fiducie et certitude quant au bénéficiaire de la fiducie³⁷.

En ce qui concerne le concept de simple fiducie (*bare trust*), il s'agit d'une fiducie qui doit être distinguée des autres formes. Elle se distingue, entre autres, de la fiducie révocable entre vifs et de la fiducie de protection d'actifs³⁸. *Black's Law Dictionary*³⁹ décrit le *bare trustee* comme suit :

« One whose trust is to convey, and the time has arrived for a conveyance by him; or a trustee to whose office no duties were originally attached, or who, although such duties were originally attached to his office, would, on the requisition of his *cestuis que trust*, be compellable in equity to convey the estate to them or by their direction. »

³⁶ Andréa BOUDREAU-OUELLET, « Aspects conceptuels et juridiques du "droit de propriété" », (1990), vol. 21, n   1 *Revue générale de droit* 169-180, à la page 172 :

«   tant donné que le système féodal n'a jamais reconnu la propriété absolue des terres en faveur des individus, et que plusieurs règles fondamentales de ce système restent en vigueur et sont pertinentes aujourd'hui, il n'existe en common law aucune théorie de "propriété" des biens réels. En common law, plutôt que de faire une étude d'une théorie de la propriété, on s'attardera à l'analyse des règles qui régissent les différents droits, privilèges et pouvoirs qui sont compris dans le droit de la propriété. »

³⁷ Pour une étude des critères, voir : Pearl E. SCHUSHEIM, « Trust Basics: An Overview », dans 1998 *Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1999, pp. 32:1-31.

³⁸ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques*, n   7, 3 janvier 1996.

³⁹ *Black's Law Dictionary*, 6     d., St-Paul, Minn., West Publishing Co., 1990.

Ainsi, une simple fiducie est une fiducie dans laquelle le fiduciaire détient la propriété légale pour le bénéfice d'une autre personne, mais ce fiduciaire n'a aucune obligation à honorer, si ce n'est que de détenir ladite propriété et d'obéir aux instructions du bénéficiaire. À titre de propriétaire légal, le fiduciaire ne joue qu'un rôle passif. Selon le professeur Waters :

« It is of course true that so long as a trustee holds property on trust he always retains his legal duties, namely, to exercise reasonable care over the property, either by maintaining it or by investing it; he cannot divest himself of these duties. [...] If the trustee possesses his legal duties only for the purposes of guarding the property, prior to the conveyance to the beneficiary, those duties are said to be passive⁴⁰. »

Ce concept a été, à l'occasion, assimilé à celui d'« agent » (mandataire), malgré le fait que ces deux institutions soient différentes l'une de l'autre. On a même ajouté qu'une personne peut agir à titre de fiduciaire et de mandataire. Voici les propos tenus par le juge Lamarre, de la Cour canadienne de l'impôt, dans l'affaire *De Mond Jr. c. La Reine*. Dans cette affaire, la Cour était appelée à déterminer si les fiducies familiales créées répondaient aux critères de fiducies simples.

« Le simple fiduciaire a également été comparé au mandataire. Il ne sera pas tenu compte de l'existence d'une simple fiducie à des fins fiscales dans les cas où le simple fiduciaire détient des biens en tant que simple mandataire ou pour la personne en ayant la propriété effective⁴¹. »

La Cour canadienne de l'impôt a repris ainsi les propos de la Cour d'appel de l'Ontario tenus dans la décision de principe en la matière, l'affaire *Trident Holdings Ltd. c. Danand Investments Ltd.* :

[Traduction]

« Une personne peut être à la fois mandataire et fiduciaire d'une autre personne. Si elle entreprend d'agir pour le compte de l'autre personne et sous réserve de son contrôle, elle est un mandataire, mais si elle détient le titre des biens pour son mandant, elle est également un fiduciaire. Dans un tel cas, cependant, c'est la relation de mandataire qui prédomine, et les principes du mandat, et non ceux de la fiducie, s'appliquent⁴². »

⁴⁰ D.W.M. WATERS, *op. cit.*, note 6, p. 27.

⁴¹ 99 D.T.C. 893 (C.C.I.); C.C.I. n° 95-2216 (IT) G, par. 37.

⁴² *Id.*; *Trident Holdings Ltd. c. Danand Investments Ltd.*, 64 O.R. (2^e) 65 (C.A. Ont.).

En matière de financement, le concept de simple fiducie permet de structurer des montages financiers de façon que le fiduciaire détienne un bien sans aucune autre obligation d'agir, sauf celle de remettre les biens au bénéficiaire et, évidemment, d'agir avec diligence raisonnable. Ce contexte commercial est d'ailleurs souvent perçu comme étant une relation de mandant-mandataire (*principal-agent*).

« More often than not, the relationship created is one of nominee or agent rather than an *inter vivos* trust. The benefit of such arrangement is that it provides a relatively simple means of securing a transaction and affords the lenders the ability to have recourse against an individual or corporation (the "trustee") who stands in the same fiduciary capacity (and is under much the same obligations) as the trustee of an *inter vivos* trust⁴³. »

Nous avons mentionné précédemment que la fiducie-sûreté nécessitait deux types de bénéficiaires : le créancier et le débiteur. Toutefois, en common law et dans le contexte particulier d'une fiducie créée aux fins de sûreté, ces propos doivent être nuancés. En effet, **les créanciers du constituant-débiteur ne deviennent les bénéficiaires en équité que lorsqu'un défaut est constaté**. Tant que la sûreté ne devient pas exécutoire, le constituant-débiteur peut jouir et disposer des biens, sous réserve des clauses prévues à l'acte de fiducie. Dans le cadre d'une fiducie-sûreté constituée en vertu de la common law, le fiduciaire n'agit qu'à titre d'agent du constituant-débiteur, qui est le « véritable » bénéficiaire de la fiducie.

« The trustees, in the eye of equity, hold the property conveyed or transferred to them on trust for the debtor himself absolutely. The debtor proposes only a benefit to himself by the payment of his debts – his object is not to benefit his creditors. The trustees are in effect mere mandatories or agents of the debtor, who, it has been said, is merely directing the mode in which his own property shall be applied for his own benefit, and the general creditors, or the creditors named on the schedule, are merely persons named there for the purpose of showing how the trust property under the voluntary deed shall be applied for the benefit of the volunteers⁴⁴. »

La qualification d'une simple fiducie dépend évidemment des conditions du contrat. Pour cette raison, nous n'avons repéré aucune décision en matière fiscale ni aucune interprétation gouvernementale nous confirmant que la

⁴³ Margaret R. O'SULLIVAN et Claudette PICARD, *Doing Business in Canada*, vol. 2, Lexis Nexis, édition à feuilles mobiles à jour, pp. 10-13 et 10-14.

⁴⁴ Philip H. PETTIT, *Equity and the Law of Trusts*, 7^e éd., London, Butterworths, 1993, 755 p., à la page 214. Voir également L.A. SHERIDAN, « Trusts for Paying Debts », dans (1957) 21 *Conveyancer and Property Lawyer* 280-292, p. 280.

fiducie-sûreté constituée selon les règles de common law est une simple fiducie aux fins fiscales. Les règles fiscales dépendent de la nature juridique d'une relation contractuelle, compte tenu du fait que le droit fiscal est accessoire au droit privé. « [I]l [le droit fiscal] ne fait qu'édicter des conséquences fiscales aux relations contractuelles entre les parties, ces relations étant régies par le droit privé⁴⁵. »

Néanmoins, dans l'affaire *Bramalea c. KPMG*⁴⁶, Montreal Trust (fiduciaire des porteurs d'obligations de Bramalea) poursuivait KPMG en responsabilité pour le défaut d'exécution de ses obligations en sa qualité de contrôleur de Bramalea, cette dernière étant en faillite. KPMG argumentait que Montreal Trust ne pouvait instituer les procédures, car, en tant que simple fiduciaire, il revenait aux porteurs d'obligations d'intenter les actions. Voici la prétention de KPMG :

« Montreal Trust is a bare trustee for the Senior Debentureholders insofar as it holds legal title to the security under the Trust Indenture for the benefit of the Senior Debentureholders. Under the Trust Indenture, Montreal Trust can be prevented by the Senior Debentureholders from taking any relevant action as trustee without the Senior Debentureholders' instruction.

When a bare trustee acts solely on the direction of the "beneficiaries" of the trust (here, the Senior Debentureholders), the trustee is also the agent of the beneficiaries who, in turn, are its principals⁴⁷. »

La Cour a rejeté l'argument de KPMG. En effet, selon les conditions de l'acte de fiducie, seul le fiduciaire pouvait instituer les procédures au nom des porteurs d'obligations.

« In the present case, the trust created by the Trust Indenture is a secured trust. As set out below, the provisions of the Trust Indenture make it clear that the trustee alone is to institute proceedings on behalf of the debentureholders at large to protect, enforce and realize on the security⁴⁸. »

⁴⁵ Marie-Pierre ALLARD, « Effet rétroactif des obligations conditionnelles en droit fiscal », dans *L'Harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien, Recueil d'études en fiscalité*, Montréal, Association de planification fiscale et financière – Ministère de la Justice du Canada, 2002, pp. 2:1-144, à la page 2:3.

⁴⁶ [1999] Ont. J. No 3204 (C.S. Ont.); confirmé par [2000] Ont. J. No. 1183.

⁴⁷ *Id.*, par. 35.

⁴⁸ *Id.*, par. 37.

Finalement, après avoir analysé le but d'une fiducie-sûreté, la Cour conclut qu'accepter la prétention de KPMG reviendrait à nier le but et l'objet d'une telle fiducie.

Ainsi, cette décision n'a pas rejeté la prétention de KPMG selon laquelle Montreal Trust était un simple fiduciaire. Elle a plutôt déterminé qu'agissant à titre de propriétaire légal et selon les conditions de l'acte de fiducie, Montreal Trust était investie du pouvoir d'intenter les procédures contre KPMG, au nom des porteurs d'obligations. Suivant ce jugement, il est donc possible d'affirmer qu'une fiducie-sûreté constitue généralement une simple fiducie.

De même, considérant les interprétations des différents auteurs qui énoncent que la relation créée dans un tel contexte est davantage une relation d'*agency*, relation bénéficiant au constituant-débiteur, nous pouvons affirmer que la fiducie-sûreté constitue généralement une simple fiducie, particulièrement dans les situations semblables à celles visées par les dispositions abrogées de la *Loi sur les pouvoirs spéciaux des corporations* :

« The trust, unlike the corporate device, is the ideal instrument for providing protection to the purchasers of bonds. The assets pledged by the borrowing company are vested in the trustee as legal owner, and in general his powers and duties have traditionally arisen only when default occurs on the part of the issuer or guarantor of the bonds. At that time his duties are to protect the rights of the lenders until the default is cleared or the liquidation takes place to satisfy the claims⁴⁹. »

De plus, par analogie, nous pouvons appliquer les interprétations techniques qui affirment que les fiducies révocables dont les bénéficiaires ne le deviennent qu'à la mort du constituant (*contingent beneficiaries*) sont de simples fiducies⁵⁰. En effet, les autorités fiscales considèrent que la fiducie ainsi créée est une simple fiducie jusqu'à ce que survienne le décès du constituant. Appliquant ce principe de « bénéficiaire conditionnel » (*contingent beneficiary*⁵¹) au cas à l'étude, nous pouvons affirmer que le fait de rendre les

⁴⁹ D.W.M. WATERS, *op. cit.*, note 6, p. 449.

⁵⁰ *Tax Window Files*, dans *Tax Works* (CD-ROM), Don Mills, Ont., CCH Canadian, interprétations techniques 9525485, 23 octobre 1995, 9334285, 18 février 1994 et 9307115, 28 juillet 1993.

⁵¹ Bruce ZIFF, *Principles of Property Law*, 2^e éd., Toronto, Carswell, 1996, p. 207 :

« An interest is *contingent* if vesting is delayed pending the occurrence of some *condition precedent*, the happening of which is not inevitable. A condition precedent is like a *bridge* that must be crossed before the property can be enjoyed. »

créanciers bénéficiaires de la fiducie dans le seul cas où un défaut est constaté permet de qualifier ce type de fiducie de simple fiducie.

Enfin, nous pouvons comparer cet acte de fiducie à une cession générale de créances comptables accordée en garantie d'un prêt. Ce type de cession est créé dans l'optique qu'elle ne soit plus exécutoire une fois le paiement effectué. Voici les propos de la Cour suprême dans l'affaire *Alberta (Treasury Branches) c. MRN* concernant une telle cession :

« À mon avis, il est correct d'affirmer qu'une cession générale de créances comptables représente une garantie dont le titre de common law appartient au prêteur et le titre en *equity* continue d'appartenir à l'emprunteur.

[...]

Cependant, je ne puis convenir qu'une cession générale de créances comptables constitue une cession absolue de manière à rendre le cessionnaire propriétaire des créances comptables⁵². »

Il est vrai d'affirmer que la cession générale de créances diffère de la fiducie-sûreté, car la propriété légale en common law est transférée au fiduciaire plutôt qu'au prêteur. Toutefois, cette décision rappelle que le transfert d'une seule partie de la propriété est possible afin de garantir le paiement d'une obligation, comme c'est le cas en matière de fiducie-sûreté.

1.3. COMPARAISON ENTRE LES DEUX INSTITUTIONS

Nous pouvons constater qu'une différence majeure existe entre la fiducie de droit civil et celle de common law : la common law reconnaît un dédoublement du titre de propriété que le droit civil ignore. En droit civil, dès qu'un bien est transféré d'un patrimoine à un autre patrimoine affecté à une fin particulière, une fiducie est créée⁵³. Il n'y a pas de notion de propriété légale et de propriété effective d'un bien. Toutefois, en common law, il est possible de ne transférer qu'une partie de la propriété (propriété légale) et de faire bénéficier à une autre personne l'autre partie de la propriété (propriété effective). Cette possibilité permet notamment de créer une fiducie particulière à la common law et non reconnue en droit civil⁵⁴, la simple fiducie. Selon cette institution et dans

⁵² [1996] 1 R.C.S. 963, par. 33 et 40 (ci-après « *Alberta (Treasury Branches)* »).

⁵³ Art. 1260 C.c.Q.

⁵⁴ Diane BRUNEAU, « Problématique de l'application en droit fiscal de la fiducie de droit civil », (2003) vol. 51, n° 1 *Revue fiscale canadienne* 190-251, à la page 250.

le contexte particulier de la fiducie-sûreté, le fiduciaire n'agit pas directement au bénéfice des créanciers. Il joue un rôle d'agent et ce n'est que lorsqu'un défaut est constaté que son rôle se transforme en celui de véritable fiduciaire, agissant désormais pour le bénéfice des créanciers.

Une question se pose alors : est-ce que les règles fiscales relatives à ces deux institutions sont les mêmes?

2. LA FIDUCIE-SÛRETÉ – CONSIDÉRATIONS FISCALES

2.1. DÉFINITION FISCALE DE LA FIDUCIE

2.1.1. Paragraphe 104(1) L.I.R.

La *Loi de l'impôt sur le revenu*⁵⁵ ne définit pas le terme « fiducie » de façon explicite. Le paragraphe 248(1) L.I.R. fait un renvoi au paragraphe 104(1) L.I.R., qui énonce ceci :

« Dans la présente loi, la mention d'une fiducie ou d'une succession (appelées "fiducie" à la présente sous-section) vaut également mention, sauf indication contraire du contexte, du fiduciaire, de l'exécuteur testamentaire, de l'administrateur successoral, du liquidateur de succession, de l'héritier ou d'un autre représentant légal ayant la propriété ou le contrôle des biens de la fiducie. Toutefois, sauf pour l'application du présent paragraphe, du paragraphe (1.1), du sous-alinéa b)(v) de la définition de "disposition" au paragraphe 248(1) et de l'alinéa k) de cette définition, l'arrangement dans le cadre duquel il est raisonnable de considérer qu'une fiducie agit en qualité de mandataire de l'ensemble de ses bénéficiaires pour ce qui est des opérations portant sur ses biens est réputé ne pas être une fiducie, sauf si la fiducie est visée à l'un des alinéas a) à e.1) de la définition de "fiducie" au paragraphe 108(1). » (Notre soulignement)

Également, le paragraphe 248(3) L.I.R. répute certaines institutions civilistes (usufruit, droit d'usage ou d'habitation, substitution, arrangement) comme étant des fiducies. Ainsi, compte tenu du fait que la loi ne définit pas expressément le concept de fiducie, quelle interprétation doit-on lui accorder?

La réponse ne vient pas aisément. Il peut être possible d'appliquer le principe de complémentarité du droit provincial, en l'occurrence, appliquer les règles du Code civil au Québec. Il est également possible d'invoquer le principe de dissociation qui écarte l'application du droit provincial et vise à interpréter le

⁵⁵ L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »). Sauf indication contraire, les renvois législatifs de ce texte se rapportent à la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

droit de façon uniforme à la grandeur du pays. Une étude récente du juge en chef de la Cour canadienne de l'impôt de 2000 à 2004, le juge Alban Garon, constate que, dans la majorité des cas, les tribunaux ont décidé de suivre le principe de complémentarité⁵⁶. Il est vrai que l'application de ce principe peut mener à une application non uniforme du droit fiscal, mais cela reconnaît que certains concepts sont propres à la common law, sans avoir d'équivalent en droit civil. Par exemple, le concept de propriété effective n'existe qu'en common law et n'a pas d'équivalent en droit civil. L'application uniforme de la loi est toutefois préférée lorsque le concept retrouve un équivalent dans toutes les provinces canadiennes, tel que le concept d'« employé »⁵⁷.

Nous croyons donc que la qualification d'une fiducie-sûreté doit se faire en faisant appel au droit privé, car l'institution de la fiducie est fort différente de celle du trust existant dans les autres provinces canadiennes. D'ailleurs, l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*⁵⁸, qui reconnaît la tradition bijuridique au Canada, et l'article 8.2 de cette même loi, qui est l'outil d'interprétation des dispositions bijuridiques, reflètent la tendance majoritaire des tribunaux :

« 8.1 Le droit civil et la common law font pareillement autorité et sont tous deux sources de droit en matière de propriété et de droits civils au Canada et, s'il est nécessaire de recourir à des règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils en vue d'assurer l'application d'un texte dans une province, il faut, sauf règle de droit s'y opposant, avoir recours aux règles, principes et notions en vigueur dans cette province au moment de l'application du texte.

8.2 Sauf règle de droit s'y opposant, est entendu dans un sens compatible avec le système juridique de la province d'application le texte qui emploie à la fois des termes propres au droit civil de la province de Québec et des termes propres à la common law des autres provinces, ou qui emploie des termes qui ont un sens différent dans l'un et l'autre de ces systèmes. »

Ainsi, dans les provinces canadiennes, à l'exclusion du Québec, la qualification d'une fiducie se fait en faisant appel aux concepts de common law, alors qu'au Québec il faut se référer aux règles du Code civil (ou aux autres lois

⁵⁶ Alban GARON, « La place du droit civil dans la législation fiscale fédérale », dans *L'Harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien, Recueil d'études en fiscalité*, Montréal, Association de planification fiscale et financière – Ministère de la Justice du Canada, 2002, pp. 1:1-9, à la page 1:4.

⁵⁷ Voir, entre autres : François AUGER, « Employé, salarié et travailleur autonome », *loc. cit.*, note 56, 3:1-86.

⁵⁸ L.R.C. (1985), c. I-21, telle que modifiée par la *Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil*, L.C. 2001, c. 4, entrée en vigueur le 1^{er} juin 2001.

particulières permettant la création de fiducie). Cette qualification permet ensuite d'appliquer les règles fiscales appropriées.

Avant l'adoption des nouvelles règles en 2001⁵⁹, la définition de fiducie prévue à la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'incluait pas le deuxième membre de celle-ci qui répute, sauf à certaines fins, l'arrangement dans le cadre duquel il est raisonnable de considérer qu'une fiducie agit en qualité de mandataire de l'ensemble de ses bénéficiaires pour ce qui est des opérations portant sur ses biens ne pas être une fiducie⁶⁰. **Or, ces arrangements visent précisément les simples fiducies**⁶¹. Cette nouvelle définition codifie la politique administrative que l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC ») avait établie, tel qu'il sera expliqué ci-après.

2.1.2. Article 646 de la *Loi sur les impôts*⁶²

Depuis le 3 juillet 2003⁶³, la *Loi sur les impôts* est structurée sensiblement de la même façon que la loi fédérale à l'égard de la définition du terme « fiducie ». En effet, l'article 1 L.I.R., qui définit certains termes pour l'application de la partie 1 et des règlements, fait référence à l'article 646 L.I. pour déterminer le sens du terme « fiducie ». L'article 646 L.I. se lit comme suit, définition applicable à l'égard d'un transfert de bien effectué après le 23 décembre 1998 :

« Dans la présente partie, à moins que le contexte n'indique un sens différent et sous réserve du troisième alinéa, une fiducie, quel que soit l'endroit de sa création, ou une succession, désignées dans le présent titre par l'expression "fiducie", comprennent également le fiduciaire ou tout autre représentant légal ayant la propriété ou le contrôle des biens de la fiducie.

De même, un bénéficiaire comprend toute personne ayant un droit à titre bénéficiaire dans une fiducie.

⁵⁹ CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives concernant l'impôt sur le revenu*, mars 2001, p. 262.

⁶⁰ *Loi de 2000 modifiant l'impôt sur le revenu*, L.C. 2001, c.17, a. 78. (Projet de loi C-22).

⁶¹ Voir le paragraphe 21 du sommaire du Projet de loi C-22, adopté le 14 mai 2001.

⁶² L.R.Q., c. I-3 et mod. (ci-après « L.I. »).

⁶³ *Loi modifiant la Loi sur les impôts, la Loi sur la taxe de vente du Québec et d'autres dispositions législatives*, L.Q. 2003, c. 2, a. 148. (Loi entrée en vigueur le 3 juillet 2003, selon l'article 354 de ladite loi).

Toutefois, sauf pour l'application du présent article, du sous-paragraphe v du paragraphe b du premier alinéa de l'article 248, du paragraphe g du deuxième alinéa de cet article et de l'article 646.1, un arrangement en vertu duquel il est raisonnable de considérer qu'une fiducie agit à titre de mandataire de l'ensemble de ses bénéficiaires, à l'égard de l'ensemble des opérations relatives à ses biens, est réputé ne pas être une fiducie, sauf si la fiducie est visée à l'un des paragraphes a à d du troisième alinéa de l'article 647. » (Notre soulignement)

Les notes explicatives accompagnant le projet de loi mentionnent que la loi est modifiée de façon à apporter les modifications semblables à celles constatée par le Projet de loi C-22 au fédéral. La loi québécoise semble donc avoir été modifiée dans le but de reconnaître les simples fiducies créées en vertu de la common law.

2.2. TRAITEMENT FISCAL DE LA FIDUCIE-SÛRETÉ SELON LA LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

2.2.1. Principes généraux d'imposition des fiducies⁶⁴

Aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la fiducie a un statut distinct de celui accordé au particulier ou à une société. Elle n'est pas définie comme étant un « contribuable », car elle n'est pas une « personne »⁶⁵. Toutefois, la fiducie est réputée être un particulier relativement aux biens de la fiducie aux fins d'application de la loi⁶⁶. Par le truchement de cette présomption, la fiducie est imposable au même titre que tout contribuable, ce qui implique nécessairement la détermination de la résidence de la fiducie. De façon générale et sous réserve des faits propres à chaque cas, la résidence de la fiducie est déterminée en fonction du lieu de résidence de la majorité des fiduciaires⁶⁷.

Les incidences fiscales relatives à la fiducie dépendent du type de fiducie (fiducie personnelle ou fiducie autre que personnelle (« commerciale »), testamentaire ou non testamentaire), de sa résidence et de l'exercice de choix permis par la loi. La fiducie, au même titre qu'un particulier, doit donc faire le

⁶⁴ Ce sous-titre n'offre pas une étude détaillée des principes d'imposition des fiducies. Il ne vise qu'à exposer les mécanismes généraux, afin de comprendre l'imposition des fiducies-sûreté.

⁶⁵ Par. 248(1) « contribuables » et « personne » L.I.R.

⁶⁶ Par. 104(2) L.I.R.

⁶⁷ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-447, « Résidence d'une fiducie ou succession », 30 mai 1980; *Thibodeau Family Trust c. La Reine*, 78 D.T.C. 6376 (C.S.C.).

calcul de son revenu (art. 3 L.I.R.). Toutefois, les paragraphes 104(6) et 104(24) L.I.R. offrent une certaine flexibilité en permettant une déduction pour les sommes devenues payables au bénéficiaire de la fiducie. La fiducie peut donc théoriquement se retrouver sans impôt à payer ou encore elle peut choisir qu'un montant de revenu qui est par ailleurs payable à un bénéficiaire donné soit réputé ne pas lui être payé ni être devenu payable⁶⁸. Cela entraîne une imposition de la fiducie. Un choix similaire est également disponible pour les gains en capital⁶⁹.

L'année fiscale d'une fiducie non testamentaire est l'année civile⁷⁰ et le taux d'imposition applicable à une telle fiducie est le taux marginal supérieur, soit 29 % en ce qui concerne l'année 2006⁷¹. Au Québec, à la différence de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'article 768 L.I. prévoit que l'impôt payable par une fiducie non testamentaire est calculé selon les taux prévus à l'article 750 L.I. ou 20 %, suivant la méthode qui donne le résultat le plus élevé. Bien qu'elle soit considérée comme étant un particulier, la fiducie non testamentaire ne peut toutefois réclamer de crédits personnels dans le calcul de son impôt⁷². Finalement, ajoutons que la fiducie est également assujettie à l'impôt minimum⁷³ et qu'elle doit produire une déclaration de renseignements et revenus dans les 90 jours suivant la fin de l'année⁷⁴.

De façon générale, le transfert de biens à une fiducie entraîne une disposition aux fins fiscales⁷⁵. Une disposition de chaque immobilisation et fonds de terre portés à l'inventaire de la fiducie est réputée avoir lieu tous les 21 ans, pour un produit de disposition égal à la juste valeur marchande (ci-après « JVM »), ce qui occasionne généralement une imposition⁷⁶.

⁶⁸ Par. 104(13.1) L.I.R.

⁶⁹ Par. 104(13.2) L.I.R.

⁷⁰ Al. 249(1b) L.I.R.

⁷¹ Art. 117 L.I.R. et par. 122(1) L.I.R. En y ajoutant le taux d'impôt du Québec, le taux effectif combiné d'imposition est de 44,2 %.

⁷² Par. 122(1.1) L.I.R.

⁷³ Art. 127.5 et suiv. L.I.R. Sauf si la fiducie est visée à l'article 127.55 L.I.R.

⁷⁴ Al. 150(1c) L.I.R., utilisation du Formulaire T3.

⁷⁵ Par. 248(1) « disposition », al. c) L.I.R. Certains articles permettent d'effectuer un roulement fiscal (art. 73 et 107.4 L.I.R.). Ces dispositions ne font toutefois pas l'objet d'une étude dans le cadre du présent texte.

⁷⁶ Par. 104(4) L.I.R.

De façon plus précise, la fiducie-sûreté est imposée selon les règles relatives aux fiducies entre vifs (*inter vivos*), car il ne s'agit pas d'une fiducie testamentaire⁷⁷. Nous pouvons prétendre que la fiducie-sûreté est une fiducie personnelle, car généralement aucun droit de bénéficiaire n'est acquis pour une contrepartie⁷⁸. De plus, nous pouvons arriver à ce résultat en prétendant que, selon la présomption prévue au paragraphe 108(7) L.I.R., dans le cas où l'ensemble des droits de bénéficiaire dans une fiducie non testamentaire a été acquis par une seule personne, tout droit de bénéficiaire ainsi acquis est réputé l'avoir été à titre gratuit. Or, puisque le constituant est le seul bénéficiaire réel et que le créancier ne devient un bénéficiaire qu'en cas de défaut, il est possible de prétendre que la fiducie-sûreté est une fiducie personnelle en faisant appel à cette présomption. Toutefois, aucune décision ou interprétation technique n'a été trouvée à cet effet. Nous devons en conséquence appliquer les règles précédemment décrites en ce qui concerne les fiducies personnelles et non testamentaires, à moins que la fiducie ne se qualifie à titre de simple fiducie, tel que nous vous le présentons dans les lignes qui suivent.

2.2.2. Simple fiducie de common law

2.2.2.1. La simple fiducie n'est pas considérée aux fins fiscales

Tel qu'il a été brièvement mentionné précédemment, la politique fiscale de l'ARC a été, pendant quelques années, de ne pas considérer la simple fiducie aux fins fiscales et de considérer la relation comme étant une relation d'agence. Cette politique est dorénavant intégrée à la nouvelle définition de « fiducie », au paragraphe 104(1) L.I.R., par l'ajout de la présomption réputant un arrangement précis ne pas être une fiducie. Remarquons toutefois que la définition pourrait englober des situations autres que les seuls cas de simples fiducies, car « l'arrangement dans le cadre duquel il est raisonnable de considérer qu'une fiducie agit en qualité de mandataire pour l'ensemble des bénéficiaires » n'est pas défini⁷⁹.

⁷⁷ Par. 108(1) « fiducie testamentaire » et « fiducie non testamentaire » L.I.R.

⁷⁸ Par. 248(1) « fiducie personnelle » L.I.R.

⁷⁹ Catherine A. BROWN, « The Taxation of Trusts: Reconciling Fundamental Principles », (2002), vol. 21 *Estates Trusts and Pensions Journal* 1-57, à la page 11.

Selon les autorités fiscales, il faut répondre à trois conditions afin de bénéficier du traitement fiscal applicable aux simples fiducies⁸⁰. Ces trois conditions reprennent en substance les critères formulés par la jurisprudence :

- le fiduciaire n'a pas de responsabilités ni de pouvoirs importants et ne peut agir que suivant les instructions du constituant;
- la seule fonction du fiduciaire est de détenir le titre légal du bien;
- le constituant est le seul bénéficiaire et peut demander en tout temps que les biens lui soient retournés⁸¹.

Malgré la modification législative, nous croyons que ces règles s'appliquent toujours⁸².

Il convient d'abord de reprendre chacun de ces critères en les appliquant à la fiducie créée aux fins de sûreté. Dans un souci de rendre l'analyse pratique, nous allons aborder le type de clauses qui doit être inséré dans l'acte constitutif afin de répondre aux conditions énumérées.

Le fiduciaire n'a pas de responsabilités ni de pouvoirs importants et ne peut agir que suivant les instructions du constituant

Dans le cas de la fiducie-sûreté, cela implique que le transfert du bien n'est qu'un outil afin de garantir le paiement de l'obligation et que le fiduciaire doit se conformer aux directives du constituant-débiteur. D'ailleurs, ce critère peut parfois être la source d'ennuis pour les créanciers, car ils n'ont pas de contrôle

⁸⁰ En fait, la simple fiducie répondra aux critères du paragraphe 104(1) L.I.R. et sera réputée ne pas être une fiducie.

⁸¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 38; HILTZ, M. A., « Revue de Revenu Canada », dans *1995 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1996, pp. 53:1-14, à la page 53-4; AGENCE DU REVENU DU CANADA, « Creative Tax Planning for Real Estate Transactions – Beyond Tax Reform and into the 1990s », dans *Corporate Management Tax Conference 1989*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, pp. 8:1-59, aux pages 8:1 et 8:29.

⁸² Les simples fiducies seront considérées comme des mandataires dont il ne sera pas tenu compte aux fins fiscales lorsque l'arrangement n'est pas visé par la modification législative ou encore en matière de taxes à la consommation lorsque aucune disposition équivalente n'existe.

sur la façon dont le débiteur utilise les actifs cédés en garantie⁸³. Le fiduciaire doit affecter les revenus générés par le patrimoine fiduciaire aux seules fins prévues à l'acte de fiducie. Afin de respecter le critère, il demeure également important de s'assurer que le rôle du fiduciaire est passif et qu'il ne dispose pas de pouvoirs discrétionnaires étendus. À titre d'exemple, il faut éviter d'insérer une clause à l'acte de fiducie permettant au fiduciaire d'investir les revenus générés par le patrimoine fiduciaire à sa simple discrétion. Il faudrait, au contraire, spécifier expressément l'utilisation qui doit être faite avec les revenus en question.

La seule fonction du fiduciaire est de détenir le titre légal du bien

Tel qu'il a été mentionné précédemment, le fiduciaire ne doit jouir que de pouvoirs passifs. Son rôle est limité à protéger les droits des créanciers. Le constituant transfère la propriété légale du bien, mais il demeure le bénéficiaire en équité, tout comme c'est le cas dans la situation visant une cession générale de créances⁸⁴. Il faut en conséquence éviter de conférer des pouvoirs importants au fiduciaire (voir la première condition). Ce ne sera qu'au moment du défaut que son rôle deviendra actif, auquel cas la situation visée ne sera plus celle d'une simple fiducie.

Le constituant est le seul bénéficiaire et peut demander en tout temps que les biens lui soient retournés

Le premier membre de cette condition semble faire obstacle à la qualification d'une fiducie-sûreté à titre de simple fiducie. Toutefois, tel qu'il a été mentionné précédemment, le constituant est effectivement le seul bénéficiaire en common law. Les créanciers ne deviennent bénéficiaires que lorsqu'un défaut est constaté et ce n'est qu'à ce moment que la sûreté devient exécutoire.

« Such a disposition is prima facie revocable by the debtor, but the true view in such case is that the apparent beneficiaries have never acquired any equitable interest in the property at all⁸⁵. »

En ce qui concerne la condition nécessitant que le bénéficiaire puisse demander en tout temps que les biens lui soient retournés, il demeure nécessaire

⁸³ J.G. WARE, « The Role of the Trustee under Trust Indenture », (1968) 26 *Faculty Law Review* (University of Toronto) 45.

⁸⁴ *Alberta (Treasury Branches)*, précité, note 52.

⁸⁵ P. H. PETTIT, *op. cit.*, note 44.

d'insérer une clause prévoyant que, dans un tel cas, le retour des biens au constituant ne pourra se faire qu'avec la preuve du paiement de l'obligation garantie ou qu'avec l'accord des créanciers. Il est également possible de prévoir qu'un tel retour de biens peut avoir lieu, dans la mesure où les biens en question seront remplacés par d'autres biens de valeur égale. L'important, c'est de prévoir une clause qui assure que la garantie ne sera pas réduite.

Impacts de la qualification de simple fiducie

Ainsi, dans la mesure où une fiducie-sûreté est qualifiée de fiducie simple, on n'en tient aucunement compte aux fins fiscales, car elle est réputée ne pas être une fiducie. Il demeure toutefois nécessaire de s'assurer que les trois conditions sont remplies tout au long de la relation afin de ne pas perdre le statut.

« From these propositions and subsection 104(1), it follows that a conveyance of title to bare trust under which the settlor is beneficiary is a non-event for income tax purposes⁸⁶. »

L'impact de cette qualification est important, tel que nous le verrons dans les lignes qui suivent.

2.2.2.2. Le transfert d'un bien à une simple fiducie ne constitue pas une disposition

Tout d'abord, mentionnons que le concept de « disposition » mériterait à lui seul une étude de plusieurs pages, vu les distorsions entre le droit civil et la common law relativement à la notion de « propriété »⁸⁷. Les lignes qui suivent seront en conséquence limitées à l'analyse générale de la définition, dans le but de déterminer si le transfert d'un bien à une fiducie-sûreté constitue une disposition.

Avant d'aborder véritablement la question, il importe de rappeler la définition du terme « disposition », maintenant prévue au paragraphe 248(1) L.I.R. et applicable à l'ensemble de la loi⁸⁸. Dans le but d'alléger le

⁸⁶ Norman C. TOBIAS, *Taxation of Corporations, Partnerships and Trusts*, 2^e éd., Toronto, Carswell, 2001, p. 102.

⁸⁷ Voir, entre autres : M.-P. ALLARD, *loc. cit.*, note 45.

⁸⁸ La nouvelle définition s'applique aux opérations et événements survenus après le 23 décembre 1998 (sauf en ce qui concerne les alinéas f) et g), qui ne s'appliquent pas dans le cadre de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à un transfert effectué avant 2000). Avant, (à suivre...)

texte, nous ne reproduisons que les alinéas qui peuvent concerner le traitement fiscal applicable à la fiducie-sûreté et nous avons souligné les passages pertinents.

« **“Disposition”** Constitue notamment une disposition de bien, sauf indication contraire expresse :

c) tout transfert de bien à une fiducie ou tout transfert de bien d'une fiducie à un bénéficiaire de celle-ci, sauf disposition contraire aux alinéas f), g) ou k);

Ne constitue pas une disposition de bien :

e) tout transfert de bien qui n'a pas pour effet de changer la propriété effective du bien, sauf si le transfert est effectué, selon le cas:

(i) d'une personne ou d'une société de personnes à une fiducie au profit de la personne ou de la société de personnes,

(ii) d'une fiducie à son bénéficiaire,

(iii) d'une fiducie administrée au profit d'un ou de plusieurs de ses bénéficiaires à une autre fiducie administrée au profit des mêmes bénéficiaires;

j) tout transfert de bien effectué dans le seul but de garantir le remboursement d'une dette ou

« **“Disposition”** of any property, except as expressly otherwise provided, includes

(c) any transfer of the property to a trust or, where the property is property of a trust, any transfer of the property to any beneficiary under the trust, except as provided by paragraph (f), (g) or (k).

but does not include:

(e) any transfer of the property as a consequence of which there is no change in the beneficial ownership of the property, except where the transfer is

(i) from a person or a partnership to a trust for the benefit of the person or the partnership,

(ii) from a trust to a beneficiary under the trust, or

(iii) from one trust maintained for the benefit of one or more beneficiaries under the trust to another trust maintained for the benefit of the same beneficiaries,

(j) any transfer of the property for the purpose only of securing a debt or a loan, or any transfer

(...suite)

la définition de « disposition » se trouvait à l'article 54 L.I.R. et était donc applicable à la sous-section concernant les gains et pertes en capital. (L.C. 2001, ch. 17, par. 188(5)).

d'un emprunt, ou tout transfert effectué par un créancier dans le seul but de restituer des biens qui avaient servi à garantir le remboursement d'une dette ou d'un emprunt;

by a creditor for the purpose only of returning property that had been used as security for a debt or a loan,

k) tout transfert de bien effectué au profit d'une fiducie, qui n'a pas pour effet de changer la propriété effective du bien, si le transfert a pour principal objet :

(k) any transfer of the property to a trust as a consequence of which there is no change in the beneficial ownership of the property, where the main purpose of the transfer is

(i) soit d'effectuer un paiement au titre d'une dette ou d'un prêt,

(i) to effect payment under a debt or loan,

(ii) soit de donner l'assurance du règlement d'une obligation absolue ou conditionnelle du cédant,

(ii) to provide assurance that an absolute or contingent obligation of the transferor will be satisfied, or

(iii) soit de faciliter le versement d'un dédommagement ou l'exécution d'une pénalité, dans l'éventualité où une obligation absolue ou conditionnelle du cédant n'est pas remplie. » (Notre soulignement)

(iii) to facilitate either the provision of compensation or the enforcement of a penalty, in the event that an absolute or contingent obligation of the transferor is not satisfied. » (Notre soulignement)

Ainsi, nous constatons que le principe général veut que le transfert d'un bien à une fiducie constitue une disposition. Toutefois, les alinéas e) à m) visent des situations n'entraînant pas de disposition. Nous allons analyser les alinéas pertinents afin de déterminer si le transfert de biens à une fiducie-sûreté constitue une disposition ou si une exclusion s'applique. À ce stade, nous nous pencherons uniquement sur les situations visant les simples fiducies.

Tout d'abord, rappelons que la relation contractuelle qui est décrite comme étant une simple fiducie est réputée ne pas être une fiducie aux fins de la loi. En conséquence, l'alinéa c) ne s'applique pas. En ce qui concerne l'alinéa e), voici une transcription des notes explicatives accompagnant l'*Avis de motion de voies et moyens* du 16 mars 2001 :

« L'alinéa e) de la nouvelle définition de "disposition" s'applique, de façon générale de façon [*sic*] qu'il n'y ait pas de disposition au transfert de biens n'entraînant pas de changement de propriété effective par un cédant à une simple fiducie donnée au profit du cédant. Cet alinéa s'appliquera aussi de façon qu'il n'y

ait pas de disposition en raison du transfert de biens n'entraînant pas de changement de propriété effective par la simple fiducie donnée de retour au cédant. Cependant, quand un cédant transfère des biens à une simple fiducie au profit d'une autre personne, le transfert sera considéré comme une disposition de biens par le cédant à l'autre personne⁸⁹. »

Ces propos reprennent le traitement fiscal applicable aux simples fiducies, tel qu'il a été établi par l'ARC au cours des dernières années. En effet, le transfert d'un bien à une fiducie-sûreté répondant aux critères de simple fiducie n'ayant pas pour effet de changer la propriété effective du bien, car le constituant-débiteur détient toujours la propriété en équité tant qu'aucun défaut n'est constaté, alors un tel transfert n'entraîne pas de disposition (selon l'alinéa e)). De plus, considérant qu'une simple fiducie est réputée ne pas être une fiducie aux fins de la loi, les exceptions aux sous-alinéas e)(i) à (iii) ne s'appliquent pas⁹⁰.

En ce qui concerne l'alinéa f), il vise, de façon sommaire, le transfert d'un bien qui n'a pas pour effet de changer la propriété effective dans le cas où, à la fois, le cédant et le cessionnaire sont des fiducies; le transfert n'est pas effectué par une fiducie résidant au Canada en faveur d'une fiducie non résidente; le cessionnaire ne reçoit pas le bien en règlement de son droit à titre de bénéficiaire de la fiducie cédante; le cessionnaire ne détenait aucun bien immédiatement avant le transfert et le cédant cesse d'exister en raison du transfert. Ainsi, cet alinéa pourrait trouver application dans le cas où une fiducie-sûreté qui ne répond pas aux critères afin de se qualifier de simple fiducie, transférerait ses biens à une autre fiducie-sûreté, nouvellement créée. Lorsque cet alinéa s'applique, le paragraphe 248(25.1) L.I.R. prévoit que la fiducie cessionnaire est réputée être la même fiducie que la fiducie cédante et en être la continuation. Le paragraphe 248(25.1) L.I.R. a notamment pour effet de permettre à la fiducie cessionnaire de demander des déductions de certains comptes d'impôt créés par la fiducie cédante. Lorsque l'alinéa f) ne s'applique pas et que l'alinéa g) ne trouve pas application non plus, le transfert peut constituer une « disposition admissible » selon le paragraphe 107.4(1) L.I.R. Cette disposition permet d'obtenir des transferts de biens sans incidences

⁸⁹ CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives concernant l'impôt sur le revenu*, 16 mars 2001, p. 558.

⁹⁰ Lorsque l'une des exceptions prévues aux sous-alinéas e)(i) à (iii) s'applique, l'alinéa c) de la définition fait en sorte qu'il y a disposition, sous réserve des exceptions qui y sont énoncées.

fiscales par la voie d'un roulement⁹¹. Compte tenu de l'application limitée de ce dernier article, nous n'en traiterons pas davantage.

En ce qui concerne l'alinéa g), nous ne l'avons pas reproduit, car il vise le transfert de biens entre fiducies régies par un régime enregistré d'épargne-retraite (ci-après « REÉR ») ou par un fonds enregistré de revenu de retraite (ci-après « FERR »). L'alinéa g) fait en sorte qu'il n'y a pas de disposition dans le cas de certains transferts entre fiducies de REÉR ou de FERR, sauf si un choix contraire est fait en vertu du sous-alinéa g)(v).

L'alinéa j) vise quant à lui tout transfert de bien effectué dans le seul but de garantir le remboursement d'une dette ou d'un emprunt, ou tout transfert effectué par un créancier dans le seul but de restituer des biens qui avaient servi à garantir le remboursement d'une dette ou d'un emprunt. Il s'agit en fait d'une reproduction quasi identique de l'ancien alinéa 54d) L.I.R. (autrefois s.-al. 54c)(iv) L.I.R.). La politique applicable à l'égard de cet alinéa est demeurée inchangée lors de la migration de la définition de « disposition » à l'article 248 L.I.R.⁹² Les propos du juge Lamarre Proulx évoquent le sens de cet article :

« Aux fins du présent litige et pour déterminer l'application correcte de cet alinéa 54(c)(iv), il faut considérer la situation juridique du cédant, celle du cessionnaire et la nature de l'acte juridique qui a transféré la propriété.

Le cédant ne doit pas avoir l'intention de se départir de façon absolue de la propriété du bien cédé. Il lui faut conserver le pouvoir de le reprendre. Il faut pouvoir inférer des circonstances du transfert de propriété que l'intention du cédant n'est pas de se défaire de la propriété d'un bien et que s'il s'en départit ce n'est que temporairement et pour garantir un emprunt⁹³. »

Cet alinéa vise, entre autres, les situations où une société transfère un bien en vue de garantir un emprunt d'une société liée⁹⁴. Cet alinéa peut également

⁹¹ CANADA, ministère des Finances, *op. cit.*, note 89 et, en vertu du paragraphe 44(1) des *Propositions législatives concernant l'impôt sur le revenu* du 20 décembre 2002 : le paragraphe 107.4(1) L.I.R. est modifié de façon que seul un particulier, y compris une fiducie, puisse effectuer une disposition admissible en faveur d'une fiducie. Compte tenu de l'alinéa 107.4(1)i) L.I.R., rares seront les cas où un particulier pourra transférer un bien, autre qu'un bien en inventaire, par le mécanisme de l'article 107.4 L.I.R.

⁹² CANADA, ministère des Finances, *op. cit.*, note 89.

⁹³ 106443 *Canada Inc. c. La Reine*, 94 D.T.C. 1660 (C.C.I.).

⁹⁴ *Tax Window Files*, *op. cit.*, note 50, interprétation technique 9422480, 22 septembre 1994.

s'appliquer au cas d'un transfert de biens à une simple fiducie créée aux fins de sûreté, car le cédant ne se défait du bien que temporairement et pour garantir un emprunt.

Finalement, il reste à analyser l'alinéa k). Dans un premier temps, il convient de souligner que cet alinéa n'avait pas d'équivalent sous l'ancien article 54 L.I.R. Tout comme les alinéas e) et f), l'alinéa k) s'applique également au transfert d'un bien par suite duquel il n'y a pas de changement de propriété effective du bien. De plus, pour que cet alinéa trouve application, le transfert doit viser avant tout, selon le cas :

- **soit à effectuer un paiement en vertu d'une créance ou d'un prêt;**
- **soit à donner l'assurance du règlement d'une obligation absolue ou conditionnelle du cédant;**
- soit à faciliter le versement d'une indemnité si une obligation absolue ou conditionnelle du cédant ne peut être réglée.

Ainsi, à la lecture des deux premiers alinéas, il semble que le législateur ait voulu en outre cerner les situations de fiducies créées aux fins de sûreté⁹⁵. En effet, le paragraphe 104(1) L.I.R. répute certains arrangements ne pas être des fiducies aux fins de la loi, sauf en ce qui concerne, entre autres, l'alinéa k) de la définition de « disposition ». Ainsi, compte tenu du fait que la simple fiducie est réputée être une fiducie aux fins de l'alinéa k), cet alinéa devrait s'appliquer à la fiducie-sûreté qui est une simple fiducie. Compte tenu du fait que le transfert est ainsi effectué au profit d'une fiducie, que le transfert n'a pas pour effet de changer la propriété effective du bien et qu'il a pour principal objet d'effectuer un paiement au titre d'une dette ou d'un prêt et/ou qu'il sert à donner l'assurance du règlement d'une obligation absolue ou conditionnelle du cédant, alors le transfert ne constitue pas une disposition, en vertu de cet alinéa.

Lorsque l'alinéa k) s'applique, le nouveau paragraphe 248(25.2) L.I.R. trouve également application. Ainsi, une fois le bien transféré, la fiducie est réputée être le mandataire du cédant à l'égard du bien jusqu'au changement ultérieur de propriété effective.

⁹⁵ Le transfert à une fiducie active, mais créée uniquement au bénéfice du constituant, répondrait également à l'alinéa k).

Conclusion

Finalement, nous constatons que le transfert d'un bien à une fiducie-sûreté qui répond aux conditions la qualifiant de simple fiducie ne constitue pas une disposition aux fins de l'application de la loi. Les alinéas e), j) et k) peuvent être invoqués pour déterminer qu'un tel transfert ne répond pas à la définition de « disposition ».

Par ailleurs, le sous-alinéa b)(v) de la nouvelle définition de « disposition » prévoit qu'une disposition survient quand une simple fiducie cesse d'agir à titre de mandataire pour un bénéficiaire dans le cadre de la fiducie au titre des rapports avec les biens de la fiducie. Dans un tel cas, un gain ou une perte en capital pourrait être réalisé. Cette situation peut, entre autres, viser le cas où un défaut est constaté par le débiteur et que les créanciers deviennent alors bénéficiaires.

En ce qui concerne la règle de disposition présumée de chacun des biens d'une fiducie tous les 21 ans⁹⁶, elle ne peut s'appliquer à la simple fiducie, car cet arrangement est réputé ne pas être une fiducie⁹⁷.

2.2.2.3. Imposition des revenus en ce qui concerne le constituant

Étant donné que l'on ne tient pas compte de la simple fiducie aux fins fiscales, cela entraîne l'imposition des revenus ou pertes, incluant les gains et pertes en capital, à l'égard du constituant-débiteur. En fait, tous les revenus fiscaux de la propriété réelle du bien demeurent ceux du constituant de la fiducie. Par exemple, lorsqu'une simple fiducie reçoit des dividendes pour le compte de son bénéficiaire, le traitement fiscal de ce dividende est de considérer qu'il a été directement reçu par le bénéficiaire. En conséquence, si le bénéficiaire est une société, elle a droit à la déduction prévue à l'article 112 ou 113 L.I.R.⁹⁸, selon le cas. Les paragraphes 104(6) et 104(13) L.I.R., qui permettent d'attribuer le revenu de la fiducie au bénéficiaire, ne trouvent pas application. La simple fiducie n'a pas à calculer son revenu ni à l'attribuer aux

⁹⁶ Par. 104(4) L.I.R.

⁹⁷ *Tax Window Files*, *op. cit.*, note 50, interprétation technique FE91_019.020, 27 février 1991.

⁹⁸ Richard S. BISCARO, Carole GOUIN-TOUSSAINT et Michael A. HILTZ, « Table ronde de Revenu Canada », dans *1993 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1994, pp. 58:1-76, question 59, aux pages 58:35 et 58:75.

bénéficiaires. Malgré les opinions contraires⁹⁹, nous croyons que cela implique que ladite fiducie n'a pas à produire de déclaration de revenus (T3), car elle n'est une fiducie qu'aux fins de certains articles précis de la loi et les dispositions visant l'obligation de produire une déclaration de revenus ne sont pas visées. Finalement, sous réserve de la qualification des biens transférés en garantie, le constituant-débiteur, toujours propriétaire en équité des biens transférés, peut également continuer de réclamer la déduction pour amortissement sur les biens amortissables et la perte finale¹⁰⁰ ou il se verra imposer sur la récupération d'amortissement¹⁰¹, le cas échéant.

2.2.3. Fiducie du Code civil du Québec

2.2.3.1. La fiducie-sûreté est une fiducie au sens de la loi

La fiducie-sûreté créée en vertu des règles de droit civil est une fiducie aux fins fiscales, selon les règles du paragraphe 104(1) L.I.R. En effet, tel qu'il a été mentionné précédemment, nous devons faire appel au droit privé de chaque province afin de déterminer si une fiducie se trouve créée. Lorsqu'une fiducie existe en vertu des règles de droit privé, elle est également reconnue aux fins de la loi. Cela implique que nous devons appliquer les règles prévues à l'article 104 L.I.R. Contrairement à la situation mettant en cause une simple fiducie au sens de la common law, nous croyons que l'arrangement visé par le paragraphe 104(1) L.I.R. ne peut s'appliquer en droit civil québécois :

« [...] car en droit civil québécois, le fiduciaire agit à titre d'administrateur du bien d'autrui chargé de la pleine administration; le fiduciaire ne peut agir à titre de mandataire du bénéficiaire¹⁰². »

En conséquence, nous prenons pour hypothèse que, depuis 1994, la fiducie créée aux fins de sûreté en vertu des règles de droit civil ne peut être réputée ne

⁹⁹ *Tax Window Files*, op. cit., note 50, interprétation technique 9334285, 18 février 1994; AGENCE DU REVENU DU CANADA, « Table ronde de Revenu Canada », dans *1979 Conference Report*, Association canadienne d'études fiscales, 1980, pp. 601-638, question 24, à la page 625.

¹⁰⁰ Par. 20(16) L.I.R.

¹⁰¹ Art. 13 L.I.R.

¹⁰² Sandra HASSAN, « Impact du bijuridisme canadien en matière d'imposition de certains types de fiducies », dans *L'Harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien, Deuxième recueil d'études en fiscalité (2005)*, Montréal, Association de planification fiscale et financière – Ministère de la Justice du Canada, 2005, pp. 5:1-32, à la page 5:20.

pas être une fiducie aux fins fiscales en vertu du paragraphe 104(1) L.I.R. Malgré les disparités de traitement que cela puisse entraîner lorsqu'on la compare avec une « fiducie-sûreté » qui répond aux critères pour être une simple fiducie en common law, notre thèse s'appuie sur la prémisse que le droit provincial est complémentaire à l'application de la loi, en l'absence d'une définition rendant uniforme le concept de fiducie à l'ensemble du Canada¹⁰³. À l'inverse, la loi prévoit qu'un arrangement est réputé être une fiducie pour l'application de la loi, d'une part, si l'arrangement découle d'un contrat écrit régi par le droit québécois et qu'il prévoit que l'arrangement est considéré comme étant une fiducie au sens de la loi et, d'autre part, si l'arrangement crée des droits et obligations qui sont sensiblement les mêmes que ceux découlant d'une fiducie¹⁰⁴. En conséquence, il serait possible de créer au Québec une fiducie sur le plan fiscal qui ne serait pas conforme aux règles des fiducies du Code civil. Ce serait plutôt un contrat innommé.

2.2.3.2. Le transfert d'un bien à une fiducie-sûreté constitue-t-il une disposition?

En vertu de l'alinéa c) de la définition de « disposition » du paragraphe 248(1) L.I.R., tout transfert de bien à une fiducie ou tout transfert de bien d'une fiducie à un bénéficiaire de celle-ci, **sauf disposition contraire aux alinéas f), g) ou k)**, constitue une disposition.

Tout d'abord, soulignons que, compte tenu du fait que la fiducie-sûreté créée au Québec constitue une fiducie au sens de la loi, le transfert ne peut se disqualifier que par l'application de l'un des alinéas mentionnés plus haut. En effet, contrairement au concept de simple fiducie qui est réputé ne pas être une fiducie, nous ne pouvons appliquer les alinéas e) et j) de la définition de « disposition ». Il est toutefois malheureux de ne pouvoir invoquer l'alinéa j), qui mentionne que le transfert effectué dans le seul but de garantir le remboursement d'une dette ou d'un emprunt ne constitue pas une disposition, ce qui permettrait de considérer que le transfert d'un bien à une fiducie-sûreté ne constitue pas une disposition. Néanmoins, il semble que ce soit l'état actuel du droit.

En effet, dans une interprétation technique de 2001, l'ARC a souligné que, dans un contexte de droit civil, dans le cas d'un transfert d'un bien à une fiducie

¹⁰³ Voir : Jean-Maurice BRISSON et André MOREL, « Droit fédéral et droit civil : complémentarité, dissociation », (1996) 75 *Revue du Barreau canadien* 297-334.

¹⁰⁴ Al. 248(3)d) L.I.R.

effectué dans les circonstances visées à l'alinéa j), le transfert constitue néanmoins une disposition de bien aux fins de la loi, à moins que ce transfert ne soit également visé à l'un ou à l'autre des alinéas f), g) ou k) de la définition de « disposition » prévue au paragraphe 248(1) L.I.R.¹⁰⁵ Nous croyons que cette interprétation est juste dans la mesure où la fiducie est créée en vertu des règles du droit civil ou dans la mesure où la fiducie ne remplit pas les critères permettant de la qualifier de simple fiducie.

En ce qui concerne l'alinéa f), nous vous renvoyons aux propos déjà tenus, car cet alinéa est limité aux cas où le cédant et le cessionnaire sont des fiduciaires¹⁰⁶. Il en est de même pour l'alinéa g), et nous vous renvoyons à ce qui a déjà été mentionné.

Il reste donc à analyser l'alinéa k) afin de déterminer si un transfert de biens à une fiducie-sûreté constitue ou non une disposition. Dans le cas d'une fiducie créée aux fins de sûreté, ne constituera pas une disposition le transfert qui répond à deux conditions : le transfert n'a pas pour effet de changer la propriété effective et le transfert a pour objet principal d'effectuer un paiement au titre d'une dette ou d'un prêt ou encore de donner l'assurance du règlement d'une obligation absolue ou conditionnelle du cédant.

Le transfert n'a pas pour effet de changer la propriété effective

Dans un premier temps, il nous semble difficile de concevoir de quelle manière ce critère puisse s'appliquer au Québec, car la propriété effective est un concept de common law¹⁰⁷. L'analyse de cet alinéa doit donc se faire en ayant à l'esprit la présomption prévue au paragraphe 248(3) L.I.R. :

¹⁰⁵ *Tax Window Files*, op. cit., note 50, interprétation technique 2001-0100125, 30 novembre 2001.

¹⁰⁶ Voir la section 2.2.2.2.

¹⁰⁷ Pour une étude illustrant les difficultés d'application de ce concept en droit civil québécois, voir : Marc D. BRENDER, « Symposium : Propriété effective dans la législation fiscale canadienne : Réforme nécessaire et incidence sur l'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil du Québec », (2003), vol. 51, n° 1 *Revue fiscale canadienne* 355-400.

« (3) La présente loi s'applique dans la province de Québec en conformité avec les règles suivantes:

f) les biens sur lesquels une personne a, à un moment donné, un droit de propriété, un droit de preneur dans un bail emphytéotique ou un droit de bénéficiaire dans une fiducie sont réputés, même s'ils sont grevés d'une servitude, être la propriété effective de la personne à ce moment. » (Notre soulignement)

« (3) For the purposes of the application of this Act in relation to the Province of Quebec,

(f) property in relation to which any person has, at any time,

(i) the right of ownership,

(ii) a right as a lessee in an emphyteutic lease, or

(iii) a right as a beneficiary in a trust

shall, notwithstanding that such property is subject to a servitude, be deemed to be beneficially owned by the person at that time. » (Notre soulignement)

Selon cet article, les biens sur lesquels une personne a un droit de bénéficiaire dans une fiducie sont réputés être la propriété effective de cette personne. Or, le droit de bénéficiaire est défini à l'alinéa 248(25)a) L.I.R. et vise, de façon sommaire, les personnes ou sociétés de personnes ayant un droit à titre de bénéficiaire, **immédiat ou futur, conditionnel ou non**, soumis à l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire ou non, de recevoir la totalité ou une partie du revenu ou du capital, soit directement ou indirectement¹⁰⁸. Cette définition est donc très large et peut couvrir plusieurs situations.

Est-ce que nous pouvons conclure que le créancier qui devient bénéficiaire de la fiducie uniquement en cas de défaut du débiteur-constituant a un droit de bénéficiaire? Nous croyons que la réponse doit être affirmative. D'ailleurs, M^e Brender, dans une étude récente, a commenté cette disposition et concluait, entre autres, que le bénéficiaire par défaut (dans le contexte d'une fiducie testamentaire) est considéré comme ayant un droit de bénéficiaire, au sens de la loi :

¹⁰⁸ Nous croyons que l'alinéa 248(25)b) L.I.R. n'est pas applicable, car l'exercice du pouvoir du fiduciaire de réaliser la garantie n'est pas discrétionnaire, mais soumis au cas de défaut uniquement.

« En droit civil québécois, un bénéficiaire par défaut, à titre de bénéficiaire éventuel, a un droit de surveillance quant à l'administration de la fiducie. À cet égard, le bénéficiaire par défaut peut raisonnablement être considéré avoir un "droit de bénéficiaire dans une fiducie" aux fins de l'application de l'alinéa 248(3)f). Ainsi, les bénéficiaires par défaut seront réputés posséder la propriété effective des biens de la fiducie, il y aura un changement de propriété effective et le transfert ne sera pas admissible au roulement¹⁰⁹. »

Cela occasionne un impact important, car, selon le libellé actuel de la loi, le créancier est considéré comme ayant la propriété effective, au même titre que le constituant-débiteur qui répond également aux critères du paragraphe 248(25) L.I.R. En conséquence, compte tenu du fait que le transfert a pour effet de changer la propriété effective, une disposition a lieu.

Une interprétation technique a également été rendue dans le même sens, en vertu de l'ancien alinéa 54e) L.I.R. de la définition de « disposition »¹¹⁰. Dans ce cas, il s'agissait d'une fiducie québécoise dont l'auteur était le seul bénéficiaire du revenu et du capital sa vie durant mais dont l'acte de fiducie prévoyait d'autres bénéficiaires au décès de l'auteur (bénéficiaires « contingents »). Les autorités fiscales ont déterminé que cette exception à la disposition pourrait, sous réserve de l'acte de fiducie et de l'objet du transfert, s'appliquer à un transfert de biens à une fiducie, seulement si aucune autre personne que l'auteur du transfert avait un droit de bénéficiaire, immédiat ou futur, à l'égard de la totalité ou d'une partie du capital ou du revenu de la fiducie, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

Dans un autre sens, dans une interprétation technique publiée en 1995, l'ARC a énoncé que l'exception prévue à l'alinéa d) de la définition de « disposition de biens » à l'ancien article 54 L.I.R. (l'équivalent de l'actuel alinéa j)) peut s'appliquer au transfert d'un bien à une fiducie si le transfert est effectué dans le seul but de garantir le remboursement d'une dette et que le cédant conserve le pouvoir de reprendre les biens cédés¹¹¹. Nous doutons de la validité de cette interprétation, car l'alinéa c) de l'ancien article 54 L.I.R. avait un libellé similaire à celui prévu actuellement dans le cas du transfert d'un bien à une fiducie. De façon plus précise, le transfert d'un bien à une fiducie était considéré comme étant une disposition, **sauf dans la mesure prévue à l'alinéa e)**. Or, l'application de l'alinéa d) n'étant pas visé, l'interprétation donnée soulève donc des doutes quant à sa justesse.

¹⁰⁹ M. D. BRENDER, *loc. cit.*, note 107, 377.

¹¹⁰ *Tax Window Files*, *op. cit.*, note 50, interprétation technique 9418065, 16 octobre 1995.

¹¹¹ *Id.*, interprétation technique 9503935, 28 juillet 1995.

Le transfert a pour objet principal d'effectuer un paiement au titre d'une dette ou d'un prêt

Tel qu'il a été mentionné plus tôt, un transfert au profit d'une fiducie doit répondre à deux conditions pour ne pas être une disposition en vertu de l'alinéa k). Compte tenu du fait que nous avons déterminé que le transfert en question a pour effet de changer la propriété effective, l'analyse du deuxième critère est sans intérêt. Toutefois, dans la mesure où il n'y aurait pas de changement de la propriété effective, nous allons déterminer si cet alinéa serait applicable au cas à l'étude.

Dans un premier temps, il convient de rappeler que l'ancienne définition de « disposition » ne contenait pas cette règle. En conséquence, il y a eu peu d'écrits sur cet aspect et les notes explicatives ne sont guère instructives sur le sujet. Toutefois, selon le sens ordinaire des mots, il est possible d'affirmer que le transfert d'un bien à une fiducie-sûreté a pour principal objet d'effectuer un paiement au titre d'une dette ou d'un prêt, car le patrimoine fiduciaire peut servir au paiement de l'obligation en cas de défaut. Par ailleurs, il est possible qu'une fiducie ait plusieurs fins, dont l'une qui soit d'effectuer un paiement et une autre qui soit d'affecter les revenus générés à une fin sociale¹¹².

Finalement, rappelons que le paragraphe 248(25.2) L.I.R. répute, lorsque l'alinéa k) s'applique, que la fiducie est, par rapport au bien, le mandataire du cédant tout au long de la période commençant au moment du transfert et se terminant au moment, postérieur au transfert, où la propriété effective du bien change pour la première fois. De ce fait, aux fins fiscales, le cédant est considéré comme étant le propriétaire du bien et le revenu généré par le bien sera imposable par rapport au cédant et non par rapport à la fiducie. Toutefois, dans le contexte du droit civil, la condition selon laquelle le fiduciaire devient un mandataire quant au bien reçu est difficile d'application. À cet égard, voici les propos de M^e Maurice Régnier :

« Cette condition s'explique par une ambivalence reconnue par la jurisprudence anglaise sur la possibilité qu'une personne puisse cumuler les doubles attributs de fiduciaire et d'agent. Dans le cadre du *Code civil du Québec*, cette situation n'a aucun sens. Une personne peut être soit un fiduciaire, soit le mandataire d'un tiers,

¹¹² Art. 1270 C.c.Q. :

« La fiducie d'utilité sociale est celle qui est constituée dans un but d'intérêt général, notamment à caractère culturel, éducatif, philanthropique, religieux ou scientifique. Elle n'a pas pour objet essentiel de réaliser un bénéfice ni d'exploiter une entreprise. »

mais pas les deux. Les biens du mandant n'appartiennent pas à son mandataire, tandis que ceux de la fiducie ne peuvent appartenir qu'à cette dernière¹¹³. »

Le transfert a pour principal objet de donner l'assurance du règlement d'une obligation absolue ou conditionnelle du cédant

Nous croyons que ce sous-alinéa 248(1)k(ii) L.I.R. pourrait être invoqué afin de conclure que le transfert à une fiducie créée aux fins de sûreté ne constitue pas une disposition¹¹⁴. Toutefois, tel qu'il a été mentionné dans les lignes précédentes, compte tenu du fait que la loi prévoit que, parmi les personnes ayant un droit de bénéficiaire dans une fiducie donnée, nous comptons celles qui ont un droit à titre de bénéficiaire, immédiat ou futur, **conditionnel ou non**, soumis ou non à l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire par une personne, nous doutons de la possibilité d'invoquer cet alinéa à nos fins.

Tel qu'il a été mentionné précédemment, cet alinéa est de droit nouveau et la littérature sur le sujet est peu abondante. Certaines questions à cet égard méritent réflexion : comment peut-on concilier l'alinéa k) de la définition de « disposition » au paragraphe 248(1) L.I.R. et le paragraphe 248(25) L.I.R.? Quelles situations le législateur visait-il en adoptant ces deux dispositions, en particulier celle qui traite du droit de bénéficiaire? La notion de propriété effective est-elle une notion appropriée aux fins des lois fiscales?

Conclusion

En somme, selon l'état actuel de la législation, le transfert d'un bien à une fiducie créée aux fins de sûreté selon les règles du Code civil provoque une disposition. L'utilisation de l'alinéa j) de la définition de « disposition » serait l'échappatoire à privilégier au cas à l'étude, mais la restriction prévue à l'alinéa c) de la même définition semble l'empêcher. Il serait donc souhaitable de modifier la définition de disposition à l'alinéa c) afin d'ajouter l'alinéa j) aux exceptions déjà prévues concernant les situations de « non-disposition ». Cet ajout rendrait le droit applicable à la fiducie-sûreté identique à la constitution d'une hypothèque, en ce qui concerne la notion de « disposition ». De plus, il serait nécessaire que le législateur clarifie la situation visée à l'alinéa k), auquel cas nous pourrions possiblement invoquer cet alinéa afin de considérer que le

¹¹³ Maurice RÉGNIER, « De la morosité », (1998), vol. 20, n° 1 *Revue de planification fiscale et successorale* 7-12, p. 9.

¹¹⁴ Nous constatons toutefois que cet alinéa ne serait pas applicable dans le cas où le cédant n'est pas le débiteur, par exemple dans le cas où il est la caution.

transfert d'un bien à une fiducie-sûreté ne constitue pas une disposition. On peut s'interroger sur la notion de « propriété effective », particulièrement dans un contexte où le droit applicable est le droit civil.

2.2.3.3. Imposition des revenus générés par le patrimoine fiduciaire

À la lumière des commentaires précédents¹¹⁵, une fiducie peut avoir un impôt à payer dans la mesure où cette dernière a un revenu net et lorsque la totalité de ce revenu n'est pas payée ou devenue payable aux bénéficiaires de la fiducie.

Or, tout comme dans le cas d'une simple fiducie, le constituant se voit imposé sur les revenus générés par la fiducie. Toutefois, plutôt que d'invoquer la définition de « fiducie » du paragraphe 104(1) L.I.R., qui permet à un arrangement d'être réputé ne pas être une fiducie aux fins de certaines dispositions de la loi, le constituant-débiteur est soumis à l'application du paragraphe 75(2) L.I.R. Cela a pour effet de lui attribuer le revenu (perte) généré par la fiducie et donc d'être redevable des impôts payables à cet égard.

Ce paragraphe, contrairement à l'article 74.3 L.I.R., qui dépend du fait qu'il y ait un « prêt » ou un « transfert » de biens, s'applique dès que les biens sont « détenus » par la fiducie à une ou plusieurs conditions énumérées¹¹⁶. Les fiducies créées aux fins de sûreté sont visées par cette disposition¹¹⁷, car le paragraphe 75(3) L.I.R.¹¹⁸ n'a pas pour effet d'exclure ce type de fiducie du traitement prévu par le paragraphe 75(2) L.I.R. Les « biens » dont il est question au paragraphe 75(2) L.I.R. comprennent également les « biens substitués », selon le sens donné à cette expression au paragraphe 248(5) L.I.R. De plus, aux fins d'application du paragraphe 75(2) L.I.R., il est nécessaire de faire la distinction entre un revenu ou une perte résultant de biens et un revenu ou une perte d'entreprise, car ce paragraphe ne s'applique pas lors de l'attribution des revenus ou des pertes d'une entreprise. Dans le cas d'une fiducie-sûreté, le revenu généré sera généralement du revenu de biens, vu la nature des biens habituellement cédés en garantie. Finalement, ajoutons que le revenu généré sur le revenu déjà accumulé (par exemple, l'intérêt sur l'intérêt)

¹¹⁵ Voir la section 2.2.1.

¹¹⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-369R, « Attribution du revenu provenant d'une fiducie à un auteur ou disposant », 12 mars 1990.

¹¹⁷ *Tax Window Files*, *op. cit.*, note 50, interprétation technique 9503935, 28 juillet 1995.

¹¹⁸ Aucune fiducie prescrite n'est visée par règlement aux fins de l'application de l'alinéa 75(3)d) L.I.R. Le *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., 1978, c. 945 et mod. (ci-après « R.I.R. »), art. 4800.1, al. b), ne vise pas le paragraphe 75(2) L.I.R.

n'est pas attribué au constituant en vertu du paragraphe 75(2) L.I.R. mais qu'il est imposable au niveau de la fiducie¹¹⁹, à moins que ces revenus ne soient devenus payables, pour chaque année d'imposition, aux bénéficiaires de la fiducie.

En ce qui concerne l'obligation de produire une déclaration de revenus (T3), une incertitude existe. Mis à part l'alinéa 150(1)c) L.I.R., qui prévoit qu'une déclaration de revenus doit être produite, sans avis ni mise en demeure dans les 90 jours suivant la fin d'année d'imposition d'une fiducie, certaines circonstances pourraient être invoquées afin de se soustraire à cette obligation. En effet, selon la pratique administrative énoncée dans le *Guide des fiducies* produit par l'ARC, le fiduciaire doit produire une déclaration si le revenu provenant d'un bien de la fiducie est imposable et si la fiducie remplit, dans l'année d'imposition, l'une des conditions suivantes :

- **elle a de l'impôt à payer;**
- elle est résidente du Canada et a réalisé un gain en capital imposable ou a disposé d'une immobilisation;
- elle est non résidente durant toute l'année et a réalisé un gain en capital imposable ou a disposé de biens canadiens imposables;
- elle est une fiducie à l'étranger;
- elle a accordé à un bénéficiaire un avantage d'une valeur supérieure à 100 \$ pour le maintien, l'entretien ou les taxes relatifs à des biens qui sont utilisés ou occupés par le bénéficiaire;
- elle tire d'un bien de fiducie un revenu, un gain ou un bénéfice réparti à au moins un bénéficiaire et elle est dans l'une des situations suivantes :
 - le revenu total de toutes provenances est supérieur à 500 \$,
 - **le revenu réparti à n'importe quel bénéficiaire est supérieur à 100 \$,**

¹¹⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-369R, « Attribution du revenu provenant d'une fiducie à un auteur ou disposant », 12 mars 1990, par. 6.

- une partie du revenu a été répartie au profit d'un bénéficiaire non résident.

Ainsi, dans la mesure où le paragraphe 75(2) L.I.R. s'applique et réputé tous les revenus ou gains en capital générés par les biens transférés en fiducie être des revenus du constituant et non de la fiducie, il est possible d'avancer qu'il n'y a aucune obligation de produire une déclaration de revenus. Au moins deux interprétations techniques ont d'ailleurs été dans ce sens¹²⁰. De même, dans le cas où il était établi que le transfert en faveur de la fiducie ne constitue pas une disposition, alors la fiducie-sûreté ne serait pas tenue de produire de déclarations fiscales¹²¹.

Dans le cas où le paragraphe 75(2) L.I.R. ne serait pas applicable, une déclaration de revenus serait à produire par le fiduciaire, à moins que la fiducie ne puisse utiliser le paragraphe 104(6) L.I.R. afin d'attribuer le revenu aux bénéficiaires (donc le revenu de la fiducie serait ramené à zéro) ou dans la seule mesure où le revenu réparti à un seul bénéficiaire n'excéderait pas 100 \$.

Dans la situation précise d'une simple fiducie, nous avons déterminé que les attributs de la propriété demeuraient entre les mains du constituant, car aucune disposition n'avait lieu. Toutefois, dans le cas de la fiducie-sûreté créée en vertu du Code civil, la loi actuelle prévoit une disposition lors du transfert de biens. Cela implique que la fiducie bénéficie de la possibilité de réclamer la déduction pour amortissement et qu'elle pourrait jouir d'autres avantages fiscaux, en fonction du type de bien cédé en garantie. Toutefois, rappelons que rares seront les cas où une fiducie créée aux fins de sûreté jouira de tels avantages, car, en pratique, le bien cédé en garantie constitue généralement un ou des instruments financiers tels des papiers commerciaux, des obligations de grandes sociétés et des certificats de dépôts bancaires.

2.2.3.4. Fin de la fiducie – disposition d'une participation dans une fiducie

Sous réserve des termes de la convention de fiducie, un intérêt dans une fiducie peut être disposé par la cession de l'intérêt à une tierce partie ou par la distribution des biens de la fiducie aux bénéficiaires. Les incidences fiscales relatives à cette disposition varient selon le type d'intérêt dont il est question. Il

¹²⁰ *Tax Window Files*, op. cit., note 50, interprétations techniques 9503935, 28 juillet 1995 et 9629915, 6 mai 1997.

¹²¹ *Id.*, interprétation technique 2001-00100125, 30 novembre 2001.

faut déterminer dans un premier temps s'il s'agit de la disposition d'une participation au revenu ou d'une participation au capital de la fiducie.

Une « participation au revenu » et une « participation au capital » sont définies aux paragraphes 248(1) et 108(1) L.I.R. La **participation au revenu** se décrit comme étant un droit, immédiat ou futur, conditionnel ou non, du contribuable à titre de bénéficiaire d'une fiducie personnelle à la totalité ou à une partie du revenu de la fiducie, y compris le droit d'exiger de la fiducie le versement d'une somme. Soulignons que le revenu de la fiducie aux fins d'application de la définition de « participation au revenu » correspond à son revenu calculé compte non tenu des dispositions de la présente loi¹²². « Ainsi, les notions civiles de revenu et de capital s'appliqueront afin de déterminer si un bénéficiaire détient une participation au revenu ou au capital d'une fiducie¹²³. » Le coût d'une participation au revenu est nul, sauf si l'un des faits énumérés au paragraphe 106(1.1) L.I.R. se vérifie¹²⁴. Le constituant-bénéficiaire d'une fiducie-sûreté est généralement le titulaire de tel droit, tant qu'aucun défaut n'est constaté, participation dont le coût est généralement nul. Néanmoins, la liberté contractuelle permet de prévoir d'autres clauses.

Une **participation au capital** exclut une participation au revenu de la fiducie et vise le droit du contribuable à titre de bénéficiaire d'exiger de la fiducie le versement d'une somme. En règle générale, le prix de base rajusté d'une participation au capital d'une fiducie est nul, sauf si la participation a été acquise d'un bénéficiaire¹²⁵. Le créancier bénéficiaire d'une fiducie-sûreté est généralement titulaire d'une participation au capital, mais le constituant-débiteur peut également être titulaire d'une telle participation, tant qu'il respecte ses obligations.

¹²² Par. 108(3) L.I.R.

¹²³ Dominique LAFLEUR, « Quelques problèmes d'interaction entre le Code civil du Québec et la planification fiscale », dans *Congrès 94*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1995, pp. 23:1-76, à la page 23:13.

¹²⁴ Lorsque le contribuable a acquis une partie de la participation d'un autre bénéficiaire au revenu ou lorsqu'une partie de la participation serait déterminée par ailleurs selon les alinéas 128.1(1)c) ou 128.1(4)c) L.I.R.

¹²⁵ Ou qu'un choix sous le paragraphe 110.6(19) L.I.R. a été fait pour un bien lui appartenant avant 1994 (par. 107(1.1) L.I.R.).

Disposition d'une participation au revenu d'une fiducie

Le résultat de la disposition d'une participation au revenu d'une fiducie par l'attribution d'un bien de la fiducie n'entraîne aucune inclusion au revenu pour le bénéficiaire¹²⁶. Il y a disposition de biens à la JVM pour la fiducie et acquisition à la JVM pour le bénéficiaire, mais sans incidence fiscale en ce qui concerne la disposition de la participation au revenu.

« Un paiement conforme à la description du paragraphe 106(3), fait par une fiducie à un contribuable en règlement de la totalité ou d'une partie de la participation du contribuable au revenu de la fiducie, ne constitue pas une disposition produisant un revenu en vertu de l'alinéa 106(2)a, si bien qu'aucun montant n'est inclus dans le revenu du contribuable en raison de ce paiement¹²⁷. »

Selon M^e Lafleur,

« Ce sera plutôt l'article 105 de la loi ou le paragraphe 104(13) de la loi qui s'appliquera. De plus, dans cette situation, le paragraphe 106(3) de la loi prévoit que la fiducie est réputée avoir disposé du bien ainsi distribué à la juste valeur marchande¹²⁸. »

Finalement, soulignons que la disposition qui n'implique pas l'attribution de biens¹²⁹ entraîne **un revenu** pour le bénéficiaire, revenu équivalant au produit de disposition, moins le coût d'acquisition d'une telle participation qui n'a pas encore été déduit depuis qu'elle a été acquise, le cas échéant¹³⁰.

Dans le cas d'une fiducie-sûreté, il s'agit généralement d'une attribution de biens qui se produit à la fin de la fiducie, plutôt qu'une disposition à une tierce partie. Cela démontre une fois de plus la différence potentielle de traitement sur le plan fiscal avec la simple fiducie, qui considère que le constituant est toujours demeuré propriétaire des biens.

¹²⁶ Al. 106(2)a) et par. 106(3) L.I.R.

¹²⁷ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-385R2, « Disposition d'une participation au revenu d'une fiducie », 17 mai 1991, par. 6.

¹²⁸ D. LAFLEUR, *loc. cit.*, note 123, 23:14.

¹²⁹ Par exemple, si le contribuable transfère sa participation au revenu à un tiers.

¹³⁰ Il s'agit bien d'une inclusion au niveau du revenu et non pas d'un gain (perte) en capital (par. 106(2) L.I.R.).

Disposition d'une participation au capital d'une fiducie

Le paragraphe 107(1) L.I.R. contient une série de règles applicables lors de la disposition d'une participation au capital. La formule de l'alinéa 107(1)a) L.I.R. s'assure, de façon générale, qu'il n'y ait pas d'impact fiscal lorsqu'une fiducie personnelle ou une fiducie visée par règlement¹³¹ distribue ses biens aux bénéficiaires du capital. L'alinéa 107(1)c) L.I.R. est une règle de limitation de pertes selon laquelle les montants désignés en vertu des paragraphes 104(19) (dividendes imposables) et 104(20) L.I.R. (dividendes non imposables) au regard du bénéficiaire réduisent la perte du bénéficiaire du capital lors de la disposition de l'intérêt.

Au moment de la distribution du capital aux bénéficiaires d'une fiducie personnelle ou d'une fiducie visée par règlement, il n'y a généralement pas de conséquences fiscales lorsque l'attribution donne lieu à la disposition de la totalité ou d'une partie de la participation du contribuable au capital de la fiducie, car le paragraphe 107(2) L.I.R. prévoit que ce transfert s'effectue au coût fiscal du bien. Le paragraphe 107(2) L.I.R. permet de distribuer les biens par le mécanisme du roulement, sauf si un choix contraire est fait.

Selon l'alinéa d) de la définition de « disposition » au paragraphe 248(1) L.I.R., un paiement de la fiducie effectué au contribuable après 1999 qu'il est raisonnable de considérer comme ayant été effectué en raison de la participation du contribuable au capital de la fiducie constitue une disposition, sauf disposition contraire aux alinéas h)¹³² et i). En vertu de l'alinéa i) de la définition de « disposition » prévue à l'article 248 L.I.R., un paiement effectué au contribuable après 1999 au titre de la participation au capital, dans la mesure où, selon le cas :

« (i) il est effectué sur le revenu de la fiducie (déterminé compte non tenu du paragraphe 104(6)) pour une année d'imposition ou sur les gains en capital de la fiducie pour l'année, si le paiement a été effectué, ou le droit au paiement, acquis par le contribuable, au cours de l'année;

(ii) il se rapporte à un montant attribué au contribuable par la fiducie en application du paragraphe 104(20) »,

ne constitue pas une disposition de la participation au capital de la fiducie.

¹³¹ Vise, entre autres, les fiducies-sûreté (al. 4800.1b) R.I.R.).

¹³² Compte tenu du fait que l'alinéa h) ne vise pas les fiducies personnelles ou les fiducies visées par règlement pour l'application du paragraphe 107(2) L.I.R., nous n'élaborerons pas davantage sur cet alinéa, car la fiducie-sûreté est de façon générale une fiducie personnelle ou, au mieux, elle est visée par règlement (al. 4800.1b) R.I.R.).

Ainsi, si le bien attribué en satisfaction d'une participation au capital a une valeur marchande supérieure au revenu de la fiducie, une conséquence fiscale résultera de cette attribution. Dans le cas contraire, aucune disposition ne résultera de l'opération et le paragraphe 107(2) L.I.R. ne s'appliquera pas. Lorsque l'attribution ne donne pas lieu à la disposition de la participation au capital, les règles du paragraphe 107(2.1) L.I.R. peuvent s'appliquer tel que nous l'exposerons ci-après.

Lorsque le paragraphe 107(2) L.I.R. ne s'applique pas et que l'attribution de bien donnerait lieu à la disposition de la totalité ou d'une partie de la participation du bénéficiaire au capital de la fiducie, s'il était fait abstraction des alinéas h) et i) de la définition de « disposition » prévue au paragraphe 248(1) L.I.R., le paragraphe 107(2.1) L.I.R. réputé que l'attribution de bien par la fiducie se fait à la JVM. De même, le bénéficiaire est réputé avoir acquis le bien pour un coût égal à cette JVM. Cette disposition réputée peut provoquer un gain en capital pour la fiducie.

Le paragraphe 107(4.1) L.I.R. prévoit un traitement fiscal différent lorsqu'une fiducie personnelle ou une fiducie visée par règlement¹³³ attribue un de ses biens en règlement de la totalité ou d'une partie d'une participation du contribuable au capital de la fiducie, que le paragraphe 75(2) L.I.R. s'applique à un moment donné, **et que cette attribution se fait à une personne autre que le constituant de la fiducie**¹³⁴. Dans ce cas, le paragraphe 107(2.1) L.I.R. s'applique. En conséquence, contrairement au paragraphe 107(2) L.I.R., qui permet de faire un roulement fiscal, le paragraphe 107(2.1) L.I.R. occasionne différentes attributions avec incidences fiscales. Les règles du paragraphe 107(2.1) L.I.R. s'appliquent également dans le cas d'une attribution d'un bien effectuée en règlement de la totalité ou d'une partie de la participation au capital de la fiducie, par une fiducie résidant au Canada à un contribuable non résident¹³⁵. Par ailleurs, afin d'empêcher la réalisation de pertes, ce paragraphe fait en sorte que le produit de disposition présumé d'un bien attribué corresponde à la JVM du bien ou, s'il est plus élevé, à son coût indiqué pour la fiducie.

¹³³ Vise, entre autres, la fiducie-sûreté (al. 4800.1b) R.I.R.).

¹³⁴ Cette « personne autre » doit avoir existé au moment de l'attribution du bien (al. 107(4.1)d) L.I.R.).

¹³⁵ Sauf si le bien est une action du capital-actions d'une société de placement appartenant à des non-résidents ou est visé à l'un des sous-alinéas 128.1(4)b)(i) à (iii) L.I.R. (par. 107(5) L.I.R.).

Dans le cas d'une fiducie créée aux fins de sûreté, compte tenu du fait que le paragraphe 75(2) L.I.R. s'applique à presque toutes les situations, ce sont les règles du paragraphe 107(2.1) L.I.R. qui s'appliquent, à moins que l'attribution de biens ne se fasse au profit du constituant. Cela indique que, lorsque la sûreté est réalisée et qu'il y a attribution de biens aux créanciers, un gain en capital peut potentiellement être réalisé par la fiducie¹³⁶. Dans une telle éventualité, il n'est pas clair si une telle attribution constitue une somme devenue payable, au sens des paragraphes 104(6), 104(13) et 104(24) L.I.R. Si la réponse est affirmative, alors la fiducie peut déduire la somme de son revenu (par. 104(6) L.I.R.) et le bénéficiaire doit l'inclure à son revenu (par. 104(13) L.I.R.). Il s'agit actuellement de la position que semble avoir adoptée l'ARC¹³⁷.

2.3. TRAITEMENT FISCAL SELON LA LOI SUR LES IMPÔTS – PARTICULARITÉS QUÉBÉCOISES

De façon générale, la *Loi sur les impôts* offre le même traitement fiscal aux fiducies que son homologue fédéral. Tel qu'il a été mentionné précédemment, la définition du terme « fiducie » est la même et vise également à exclure un arrangement en vertu duquel il est raisonnable de considérer qu'une fiducie agit à titre de mandataire de l'ensemble de ses bénéficiaires, à l'égard de l'ensemble des opérations relatives à ses biens. Cette présomption, tout comme c'est le cas à la loi fédérale, vise les simples fiducies et ne peut viser, selon nous, une fiducie-sûreté créée en vertu des règles du Code civil pour les motifs déjà invoqués.

Les différences sont plutôt d'ordre terminologique. Au Québec, plutôt que de traiter d'une « disposition », la loi vise la situation d'« aliénation »¹³⁸. Toutefois, « le ministère considère que le mot “aliénation” employé dans la loi devrait viser les mêmes réalités factuelles ou juridiques que le mot “disposition” employé dans la loi fédérale »¹³⁹.

En ce qui concerne l'imposition des revenus en ce qui a trait au constituant, l'article 467 L.I. est au même effet que le paragraphe 75(2) L.I.R., sauf que

¹³⁶ Rappelons que le fiduciaire est assujéti aux règles relatives à l'exercice des droits hypothécaires prévues aux articles 2748 à 2794 C.c.Q.

¹³⁷ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 9823605, 10 mai 1999.

¹³⁸ Art. 1 et 248 L.I.

¹³⁹ « Table ronde sur la fiscalité provinciale », dans *Congrès 96*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1997, pp. 44:1-80, à la page 44:40.

l'article 467 L.I. vise la notion de « cédant » plutôt que de traiter de la « personne ». Cette différence n'est que formelle, car la réalité visée est la même. Ainsi, les commentaires concernant le paragraphe 75(2) L.I.R. s'appliquent *mutatis mutandis* à son homologue provincial.

Finalement, les propos tenus au chapitre concernant le traitement fiscal lors de la disposition d'une participation dans une fiducie s'appliquent *mutatis mutandis* dans un contexte d'imposition provincial¹⁴⁰. Seules quelques différences mineures quant aux termes employés existent, mais le sens visé est le même qu'au fédéral.

2.4. LES SIMPLES FIDUCIES EN MATIÈRE DE TAXES À LA CONSOMMATION

En common law, la simple fiducie est souvent utilisée dans le cadre de transactions immobilières. Ce peut être notamment le cas lorsque l'identité du bénéficiaire doit demeurer secrète. La relation de mandataire peut se rapprocher de la relation de simple fiduciaire. Il faut donc examiner les faits et gestes et évaluer si les règles relatives à une relation de mandataire s'appliquent plutôt que celles de simple fiduciaire. Ces deux relations se rapprochent à un point tel que, dans l'affaire *Leowski c. La Reine*¹⁴¹, le juge Bowman a déterminé que le simple fiduciaire, à tout le moins dans les circonstances de la présente affaire, était un mandataire. En somme, un fiduciaire qui exerce des fonctions (par exemple, gestion, location), en plus de détenir le simple titre légal, peut cumuler le titre de mandataire et de simple fiduciaire. Toutefois, le simple fiduciaire ne peut avoir de pouvoirs discrétionnaires ou indépendants, car cela ferait en sorte de faire perdre le statut de simple fiducie.

Lorsqu'une simple fiducie existe, tous les pouvoirs et responsabilités relatifs aux biens en fiducie demeurent entre les mains des bénéficiaires. Ainsi, aux fins de la *Loi sur la taxe d'accise*¹⁴² et de la *Loi sur la taxe de vente du Québec*¹⁴³, c'est le bénéficiaire qui exerce les activités commerciales liées aux biens en fiducie et c'est celui-ci qui est tenu de s'inscrire aux registres de la taxe

¹⁴⁰ Voir l'article 467 L.I. (par. 75(2) L.I.R.); le paragraphe 657a) L.I. et l'article 657.1 L.I. (par. 104(6) L.I.R.); ainsi que les articles 663 L.I. (par. 104(13) L.I.R.); 683 L.I. (art. 108 L.I.R.); 684 à 685 L.I. (par. 106(2) et (3) L.I.R.); 686 L.I. (par. 107(1) L.I.R.); 688 à 688.1 L.I. (par. 107(2) et (2.1) L.I.R.); 691.1 L.I. (par. 107(4.1) L.I.R.), tels que modifiés par L.Q. 2003, c. 2.

¹⁴¹ [1999] G.T.C. 3151 (C.C.I.).

¹⁴² L.R.C. (1985), c. E-15 et mod.

¹⁴³ L.R.Q., c. T-0.1 et mod.

sur les produits et services ainsi que de la taxe de vente du Québec¹⁴⁴. De même, ce sont les bénéficiaires qui peuvent réclamer les crédits de taxe sur intrants et remboursements de taxe sur intrants au titre des taxes payées sur les dépenses relatives à leurs activités commerciales¹⁴⁵.

3. CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Le présent texte nous a permis de constater qu'une fiducie aux fins de sûreté constituée dans les provinces de common law et répondant aux critères de simple fiducie n'a pas d'équivalent au Québec. Cette différence majeure implique que l'on peut ne pas tenir compte de la simple fiducie aux fins fiscales, pour presque l'ensemble de la loi, alors que la fiducie régie par le droit commun québécois sera assujettie à toutes les règles relatives aux fiducies.

Nous avons constaté une distorsion importante entre le traitement fiscal du transfert d'un bien à une simple fiducie *versus* le transfert d'un bien à une fiducie-sûreté régie par le *Code civil du Québec*. Dans un contexte de common law, ce transfert ne constitue pas une disposition alors que, dans un contexte québécois, une disposition semble avoir lieu.

Afin de résoudre cette distorsion, nous suggérons de modifier la définition de « disposition » afin d'ajouter à l'alinéa c) de la définition de « disposition », l'exception prévue au paragraphe j) de la même définition. Une modification corrélative serait également nécessaire au niveau provincial. Ainsi, malgré le transfert d'un bien à une fiducie-sûreté, ce transfert ne créerait pas de disposition, car il serait effectué dans le seul but de garantir le remboursement d'une dette ou d'un emprunt.

Nous avons toutefois constaté une ressemblance en ce qui a trait au traitement fiscal des revenus générés par la simple fiducie et par la fiducie-sûreté du Code civil. Quoique le chemin pour y parvenir soit différent, il demeure que le constituant est imposé sur les revenus ainsi générés.

Dans l'attente de nouvelles décisions ou modifications législatives, il demeure que les contribuables doivent respecter le droit ainsi établi, sous peine de se voir cotiser à nouveau. Est-ce que les autorités compétentes entendront nos propos?

¹⁴⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin de l'information* B-068, « Simples fiducies », 20 janvier 1993 (révisé le 9 décembre 2004); REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* TVQ.16-23, « La simple fiducie », 27 février 1998.

¹⁴⁵ *Id.*

ANNEXE A**LOI SUR LES POUVOIRS SPÉCIAUX DES PERSONNES MORALES
(L.R.Q., c. P-16, ART. 27 À 30)**

27. Nonobstant toutes dispositions à ce contraire, toute compagnie à fonds social constituée en corporation en vertu d'une loi de la Législature du Québec ou par lettres patentes, et toute compagnie ainsi constituée hors du Québec si sa charte ou ses lettres patentes l'y autorisent, peuvent, par acte authentique, hypothéquer, nantir ou mettre en gage, pour garantir le paiement des bons, obligations (*debentures*) et actions-obligations (*debentures-stock*) que la loi les autorise à émettre, leurs biens mobiliers ou immobiliers présents ou futurs qu'elles possèdent ou posséderont au Québec.

28. L'hypothèque, le nantissement ou le gage peuvent être constitués par acte de fidéicommiss en faveur de tout fidéicommissaire, et cette garantie est bonne et valable, bien que le fidéicommissaire permette à celui qui accorde le nantissement ou le gage de conserver la possession et l'usage des biens ainsi nantis ou engagés.

29. Les droits que confèrent sur les immeubles l'hypothèque et le nantissement et la manière dont ils doivent être enregistrés sont déterminés dans le Code civil, au titre des privilèges et hypothèques et à celui de l'Enregistrement des droits réels, et ils y sont sujets s'il n'y est pas dérogé par les dispositions du présent article.

Le nantissement et le gage des meubles donnent un privilège sur les meubles présents et futurs prenant rang immédiatement après les autres privilèges sur les meubles énumérés aux articles 1994, 1994a, 1994b et 1994c du Code civil.

Cette hypothèque, ce privilège, ce nantissement et ce gage, qu'ils affectent des biens immobiliers ou des biens mobiliers, n'ont d'effet qu'à compter de l'enregistrement en la manière ci-après prescrite, de l'acte qui les constitue, (a) dans le cas d'affectation de biens immobiliers, dans le bureau d'enregistrement de la division d'enregistrement où sont situés ces biens; et (b) dans le cas d'affectation de biens mobiliers dans le bureau d'enregistrement où la compagnie a son siège social au Québec, ainsi que dans toute autre division où elle a un bureau d'affaires.

Cet enregistrement se fait par dépôt.

30. Il est et il a toujours été loisible à une compagnie visée par les articles de la présente section, en sus de les hypothéquer, nantir et mettre en gage pour les fins mentionnées auxdits articles, de céder et transporter, pour les mêmes fins, lesdits biens au fidéicommissaire, avec pouvoir, au cas de défaut par la compagnie de remplir les conditions de l'acte de fidéicommiss, de prendre possession des biens cédés et transportés, de les administrer et de les vendre pour le bénéfice des obligataires.

La cession et le transport visés par le présent article sont sujets à l'enregistrement conformément aux règles contenues dans l'article 29.

31. Nonobstant les dispositions de l'article 1571 du Code civil, aucune signification ou acceptation n'est nécessaire à quelque fin que ce soit, à l'égard des créanciers, droits ou réclamations appartenant à la compagnie, qui peuvent être hypothéqués, nantis, mis en gage, cédés ou transportés au fidéicommissaire par l'acte de fidéicommiss, pourvu que l'acte de fidéicommiss soit enregistré, quant aux biens mobiliers, de la manière prescrite par l'article 29 de ce chapitre, et que deux avis indiquant que la garantie créée par l'acte de fidéicommiss est devenue exécutoire, soient publiés de la manière ci-après prescrite; mais en l'absence de signification et d'acceptation, dans les cas où la signification ou l'acceptation est requise par l'article 1571 du Code civil, les fidéicommissaires ne bénéficient pas du présent article 31, en ce qui concerne les créances, droits ou réclamations payés ou autrement acquittés avant la publication de cet avis. Lesdits avis doivent être publiés deux fois en français dans un journal imprimé dans cette langue, dans le district judiciaire où la compagnie a sa principale place d'affaires au Québec, mais s'il n'y a pas de semblable journal dans ce district, alors dans le district judiciaire le plus rapproché où il existe un semblable journal, et publié deux fois en anglais dans un journal imprimé dans cette langue, dans le district judiciaire où la compagnie a sa principale place d'affaires au Québec, mais s'il n'y a pas de semblable journal dans ce district, alors dans le district judiciaire le plus rapproché où il existe un semblable journal.

32. Le fidéicommissaire en faveur duquel l'hypothèque, le nantissement ou le gage prévus par la présente section VII peuvent être constitués, ne peut être achetés de la compagnie la première émission, par souscription éventuelle à forfait (*underwriting*), achat, souscription ou autrement, des bons, obligations (*debentures*) ou actions-obligations (*debenture-stock*), garantis par hypothèque, nantissement ou gage en vertu de l'article 27 ci-dessus, et de même aucune société ou corporation dont ledit fidéicommissaire est membre ou officier, selon le cas, ne peut se porter acquéreur des bons, obligations (*debentures*) ou actions-obligations (*debentures-stock*) ci-dessus mentionnés.

33. 1. Quand une compagnie rachète des bons ou obligations (*debentures*) antérieurement émis, elle a le pouvoir de les maintenir en vigueur pour les émettre de nouveau, pourvu que les conditions de l'émission n'indiquent pas expressément le contraire, et que les bons ou obligations n'aient pas été rachetés parce que la compagnie s'y trouvait obligée. Toutefois la dernière des restrictions susdites ne s'applique pas quand la mise à exécution de l'obligation ne peut être demandée que par la personne en faveur de laquelle ces bons ou obligations ont été émis, ou par ses ayants cause.

2. Quand une compagnie exerce le pouvoir mentionné dans le paragraphe précédent, elle peut réémettre les bons ou obligations, soit par une réémission des mêmes bons ou obligations, soit par une émission d'autres bons ou obligations à leur place; et, sur cette nouvelle émission, la personne ayant droit aux bons ou obligations a les mêmes droits et privilèges que si les bons ou obligations n'avaient pas été antérieurement émis.

3. Si, pour les maintenir en vigueur en vue d'une réémission, la compagnie a transféré des bons ou obligations à un mandataire spécialement nommé à cette fin, un transfert de la part de ce mandataire est censé être une réémission aux fins de la présente section.

4. Si une compagnie a déposé quelques-uns de ses bons ou obligations pour garantir des avances sur un compte courant, ou autrement, ces bons ou obligations ne sont pas censés avoir été rachetés, à raison du seul fait que la compagnie puisse avoir cessé d'être endettée pendant que les bons ou obligations sont restés ainsi déposés.

5. La réémission d'un bon ou d'une obligation, ou l'émission d'un autre bon ou d'une autre obligation à sa place ne doit pas être considérée comme l'émission d'un nouveau bon ou d'une nouvelle obligation.

LA RENONCIATION AU DÉLAI DE PRESCRIPTION PAR LE CONTRIBUABLE : COMPARAISON ENTRE LA *LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU* ET LA *LOI SUR LES IMPÔTS*

MÉLANIE RENAUD, AVOCATE, M. FISC.
SAMSON BÉLAIR/DELOITTE & TOUCHE S.E.N.C.R.L.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	163
1. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES	165
1.1. COTISATION INITIALE	165
1.2. DÉLAIS DE PRESCRIPTION D'UNE NOUVELLE COTISATION	167
1.2.1. <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i>	167
1.2.2. <i>Loi sur les impôts</i>	168
2. DISPOSITIONS SUR LA RENONCIATION	169
2.1. <i>LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU</i>	169
2.2. <i>LOI SUR LES IMPÔTS</i>	171
3. FORME D'UNE RENONCIATION VALIDE	174
3.1. FORMULAIRE PRESCRIT PAR LA <i>LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU</i>	174
3.2. FORMULAIRE PRESCRIT PAR LA <i>LOI SUR LES IMPÔTS</i>	177
4. CONTEXTE DANS LEQUEL LA RENONCIATION A LIEU	179
4.1. DEMANDE DE PRODUCTION D'UNE RENONCIATION	180
4.2. RENONCIATION OBTENUE SOUS LA CONTRAINTE	182
5. ÉTENDUE DE LA RENONCIATION	184
5.1. <i>LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU</i>	184
5.1.1. Sous-alinéa 152(4.01)a)(ii) L.I.R.	184
5.1.2. Nombre de cotisations possibles à la suite d'une renonciation	187
5.2. <i>LOI SUR LES IMPÔTS</i>	188
5.2.1. Paragraphe 1011a) L.I.	188
5.2.2. Nombre de cotisations possibles à la suite d'une renonciation	189

6.	RÉVOCATION DE LA RENONCIATION	190
6.1.	<i>LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU</i>	<i>190</i>
6.2.	<i>LOI SUR LES IMPÔTS</i>	<i>192</i>
7.	AUTRES RECOURS QUE LA RENONCIATION EXPRESSE	193
7.1.	<i>LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU</i>	<i>193</i>
7.1.1.	Paragraphe 152(4.2) L.I.R.	193
7.1.2.	Paragraphe 152(4.3) L.I.R.	196
7.1.3.	Avis d'opposition en vertu de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i>	198
7.2.	<i>LOI SUR LES IMPÔTS</i>	<i>198</i>
7.2.1.	Équivalent provincial du paragraphe 152(4.2) L.I.R.	199
7.2.2.	Article 1010.1 L.I.	200
7.2.3.	Avis d'opposition en vertu de la <i>Loi sur les impôts</i>	201
	CONCLUSION	202

INTRODUCTION*

L'administration fiscale nécessite parfois un examen approfondi de la situation d'un contribuable, qui peut s'avérer un travail de longue haleine. Le temps dont disposent les autorités fiscales pour effectuer la vérification qui mènera quelquefois à une nouvelle cotisation étant limité, certains outils ont été conçus pour faciliter l'atteinte des objectifs visés. La renonciation du contribuable au délai de prescription en est un auquel peu d'attention est portée dans la communauté fiscale, et ce, malgré les implications importantes qu'elle entraîne. Du point de vue du contribuable, la production d'une renonciation peut constituer une décision stratégique importante dans le cadre d'une négociation avec les autorités fiscales¹.

La production d'une renonciation au délai de prescription en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*² et selon la *Loi sur les impôts*³ ne cerne pas nécessairement les mêmes enjeux. En effet, tant du point de vue procédural que de celui du fond, la renonciation produite dans le cadre de l'application de la loi fédérale et dans le cadre de celle de la loi provinciale comporte des distinctions qui passent souvent inaperçues, malgré les conséquences importantes qu'elles entraînent. Pour ne citer qu'un exemple, qu'il suffise de mentionner que d'après la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il est impossible de renoncer à la période normale de nouvelle cotisation une fois cette période écoulée alors qu'en vertu de la loi provinciale, une telle problématique n'existe pas⁴.

Le présent texte consiste en une analyse détaillée de la production d'une renonciation ainsi qu'en une comparaison des différences et des similitudes

* Le présent texte a été rédigé dans le cadre du programme de maîtrise en fiscalité de l'Université de Sherbrooke. L'auteure tient à remercier M^e Michel Legendre d'avoir dirigé ce travail ainsi que de sa disponibilité et de ses précieux commentaires qui lui ont toujours été transmis rapidement. De plus, l'auteure remercie ses parents de leur soutien continu et de leurs nombreux encouragements ainsi que son conjoint de sa compréhension et de sa grande patience tout au long de la rédaction de ce travail.

¹ Janice A. McCART, « The Art of the Deal, Part 2: Settlement at Audit and Appeals », dans *1994 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1995, pp. 31:1-21.

² L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »).

³ L.R.Q., c. I-3 et mod. (ci-après « L.I. »).

⁴ *La Reine c. Canadian Marconi Company Ltd.*, 91 D.T.C. 5626 (C.A.F.) (ci-après « *Canadian Marconi* »).

entre la renonciation produite en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et selon la *Loi sur les impôts*⁵.

Dans le cadre du présent article, nous rappellerons premièrement les règles qui entourent l'émission d'un premier avis de cotisation ainsi que les délais à respecter quant à l'émission d'un nouvel avis de cotisation par l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC ») et par Revenu Québec.

Deuxièmement, nous examinerons en détail les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de la *Loi sur les impôts* sur la renonciation, et nous analyserons l'interprétation qui en est donnée.

Troisièmement, la forme que doit prendre une renonciation pour être valide au niveau fédéral et ensuite au niveau provincial sera analysée. Dans cette section, nous passerons en revue chaque partie des formulaires prescrits et nous examinerons si d'autres documents peuvent être utilisés pour produire une renonciation.

Quatrièmement, nous évaluerons les contextes possibles dans lesquels une demande de production ou la production volontaire d'une renonciation peut avoir lieu. Nous vérifierons, dans le cadre de cette section, ce qu'il advient lorsqu'une renonciation est obtenue sous la contrainte. Cette section sera moins axée sur les comparaisons entre le fédéral et Québec, mais demeure tout de même très importante dans le cadre du présent texte.

Cinquièmement, les droits que confère une renonciation aux ministres fédéral et provincial seront analysés. Par exemple, nous établirons jusqu'où s'étendent les pouvoirs de cotiser du ministre à la suite de la production d'une renonciation.

Sixièmement, nous ne pouvons passer outre la production d'une révocation à la renonciation. Le processus de révocation sera étudié ainsi que les conséquences qu'un tel geste entraîne.

Finalement, nous étudierons quelques autres recours que la renonciation qui s'offrent au contribuable qui ne désire pas produire une renonciation, mais qui souhaite un changement à sa cotisation.

⁵ Nous indiquerons également les articles pertinents de la *Loi sur le ministère du Revenu*, L.R.Q., c. M-31 et mod. (ci-après « L.M.R. »), qui possède un mécanisme parallèle à la *Loi sur les impôts* en matière de renonciation. La *Loi sur le ministère du Revenu* s'applique aux lois fiscales telles qu'elles sont définies dans cette dernière loi.

1. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

Il est impossible de parler de renonciation sans d'abord établir les paramètres qui délimitent les pouvoirs de cotisation du ministre. Les règles entourant l'émission de l'avis de cotisation initiale seront d'abord examinées pour ensuite faire place aux règles régissant l'émission des nouveaux avis de cotisation.

1.1. COTISATION INITIALE

Le principe de l'autocotisation est bien ancré dans notre système fiscal, et ce, tant en matière fédérale qu'en matière provinciale⁶. À la suite de la production d'une déclaration de revenus, le ministre doit, avec diligence, examiner la déclaration et déterminer l'impôt payable ainsi que les intérêts et les pénalités, le cas échéant⁷. Aucune différence notable n'est à souligner entre le devoir de cotiser de Revenu Québec et celui de l'ARC, mis à part la terminologie employée dans les dispositions respectives.

Le ministre émettra un premier avis de cotisation qui déterminera l'impôt à payer par le contribuable ainsi que les frais d'intérêt ou de pénalité⁸, le cas échéant⁹. Le point de départ de la période normale de nouvelle cotisation est généralement la date de mise à la poste de l'avis de première cotisation ou de la notification qu'aucun impôt n'est payable¹⁰. Plus le ministre agit rapidement, plus vite commence à courir le délai d'émission d'un nouvel avis de cotisation et plus rapidement l'année visée sera prescrite. Il est pertinent de noter que tel qu'il a été décidé dans l'affaire *Paramount Productions Inc. c. La Reine*¹¹, ce délai débute malgré une erreur du ministre.

⁶ Par. 150(1) L.I.R. et par. 1000 1) L.I.

⁷ Par. 152(1) L.I.R., art. 1005 L.I. et art. 25 L.M.R.

⁸ Par. 152(2) L.I.R., art. 1008 L.I. et art. 25 L.M.R.

⁹ Même si le ministre a l'obligation d'agir avec diligence, l'avis de cotisation initial peut être émis en tout temps : *La Reine c. Ginsberg*, 96 D.T.C. 6372 (C.A.F.).

¹⁰ Par. 152(3.1) L.I.R., s.-par. 1010 2)a) et 1010 2)a.0.1) L.I.

¹¹ 93 D.T.C. 5285 (C.F. 1^{re} inst.). Dans cette affaire, la Cour fédérale, division de première instance, a confirmé qu'un avis de cotisation émis est une détermination par le ministre de l'impôt à payer, même si la détermination du montant d'impôt à payer est erronée. L'erreur n'ayant pas été provoquée par le contribuable et ce dernier n'en connaissant pas la cause, il était en droit de considérer cet avis comme un avis de cotisation original. Par conséquent, le délai de prescription a commencé à courir lors de l'émission de ce premier avis de cotisation erroné.

L'émission du premier avis de cotisation portant qu'aucun impôt n'est payable (ci-après « cotisation néant ») du fait que le contribuable a subi une perte n'a pas nécessairement pour effet de déclencher la computation des délais de prescription à l'égard de la perte¹². L'émission d'une cotisation néant indique que le montant d'impôt à payer est nul pour l'année d'imposition cotisée. La mise à la poste de cette première notification provoque le début du délai de prescription¹³. Lorsque l'année cotisée est prescrite, le ministre pourra quand même réviser la perte subie, sauf que la révision du dossier ne peut faire en sorte qu'un montant d'impôt serait à payer. Effectivement, dans la mesure où aucun montant d'impôt n'est dû, tel que la cotisation néant le prévoit, le ministre n'a pas à émettre un avis de nouvelle cotisation et les règles établies par la loi sont respectées¹⁴. Par conséquent, lorsqu'une perte est réalisée par un contribuable, il est préférable que ce dernier demande un avis de détermination de la perte conformément au paragraphe 152 (1.1) L.I.R. et au premier alinéa de l'article 1006 L.I. afin que le délai de prescription commence à courir le plus tôt possible à l'égard de cette perte¹⁵. Ainsi, le report de perte à une année subséquente n'accordera pas le pouvoir au ministre de réviser le montant de la perte et ainsi de cotiser le contribuable à l'extérieur du délai normal de cotisation. Par exemple, une perte réalisée en 2003, pour laquelle un avis de détermination a été émis en 2004, ne pourra faire l'objet d'une révision en 2009 si elle est appliquée à l'encontre du revenu réalisé pendant cette année d'imposition, puisque cinq ans se seront écoulés et donc que le délai d'émission d'un nouvel avis de cotisation sera expiré.

Il est intéressant de noter que dans le cadre de la table ronde provinciale qui s'est déroulée en octobre 2001¹⁶, Revenu Québec a souligné que l'article 1006 L.I. s'applique uniquement dans la situation où le montant de la perte établi par le Ministère diffère du montant déclaré par le contribuable. Ainsi, dans un tel cas, le Ministère enverra un avis de cotisation ou de nouvelle cotisation (incluant un avis de cotisation ou de nouvelle cotisation néant)

¹² *New St-James Limited c. MRN*, 66 D.T.C. 5241 (C. de l'É.); *Immobilier Canada c. MRN*, 81 D.T.C. 58 (C.R.I.).

¹³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique AC74765, 21 juin 1990.

¹⁴ *Id.*, interprétations techniques 9412337, 31 octobre 1994; 9130845, 28 février 1992.

¹⁵ Paul RYAN, « Cotisations, renoncations à la prescription, aux intérêts, pénalités, et demandes de remboursement », (1992), vol. 14, n° 1 *Revue de planification fiscale et successorale* 47-91.

¹⁶ « Table ronde sur la fiscalité provinciale », dans *Congrès 2001*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2002, pp. 44:21-91, question 4.1, aux pages 44:64-65.

expliquant les changements au contribuable, qui indiquera également que le Ministère déterminera, à la demande du contribuable, la perte ainsi établie et lui enverra un avis de détermination de la perte à cette fin. Il serait donc impossible, pour un contribuable, d'obtenir un avis de détermination de perte lorsque le montant établi par le Ministère est identique au montant déclaré par le contribuable. Bien que cette position soit malheureusement soutenue par le texte même de la disposition, cette approche nous semble trop restrictive. En effet, l'article 1006 L.I. prévoit que dans le cas où les montants de perte établis par le Ministère et le contribuable diffèrent, le ministre doit, à la demande du contribuable, transmettre un avis de détermination de perte. Selon nous, tant *a contrario* qu'avec recours à l'article 1007 L.I., il serait possible pour le contribuable de demander un avis de détermination de la perte, même si les montants déterminés par ailleurs étaient identiques. Toutefois, dans une telle situation, le ministre aurait la discrétion d'émettre l'avis de détermination et pourrait donc refuser, laissant le contribuable sans recours réel. La position exposée dans la table ronde laisse d'ailleurs sous-entendre que le ministre ne procédera pas à un avis de détermination de perte lorsque les montants établis de part et d'autre sont les mêmes.

Cette position peut également être retenue en vertu du paragraphe 152(1.1) L.I.R. qui utilise sensiblement le même langage que la disposition provinciale¹⁷.

1.2. DÉLAIS DE PRESCRIPTION D'UNE NOUVELLE COTISATION

Les dispositions traitant des nouveaux avis de cotisation des lois fédérale et provinciale seront traitées sommairement et distinctement afin de souligner les différences qui existent entre les lois des deux paliers gouvernementaux.

1.2.1. Loi de l'impôt sur le revenu

Pour la majorité des contribuables, notamment pour un particulier et une société privée sous contrôle canadien (ci-après « SPCC »), la période normale d'émission d'un nouvel avis de cotisation est de trois ans suivant le jour de mise à la poste d'un avis de première cotisation ou, s'il est antérieur, le jour de mise à la poste d'une première notification portant qu'aucun impôt n'est payable¹⁸. Pour une fiducie de fonds commun de placement et pour une société qui n'est pas une SPCC, ce délai est porté à quatre ans¹⁹. Dans le cas où une déclaration

¹⁷ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-512, « Détermination et nouvelle détermination des pertes », 15 juillet 1988, par. 5.

¹⁸ Al. 152(3.1)b) L.I.R.

¹⁹ Al. 152(3.1)a) L.I.R.

modifiée a été produite par un contribuable, par exemple dans le cas de report rétrospectif de pertes, un délai de six ou sept ans, selon les circonstances, tiendra lieu de période normale de nouvel avis de cotisation²⁰. Le délai de prescription débute le lendemain du jour de mise à la poste de l'avis de cotisation ou de la notification qu'aucun impôt n'est payable²¹.

Le ministre peut cotiser en tout temps pendant la période applicable et aucune obligation d'agir avec diligence ne s'impose à lui²².

1.2.2. Loi sur les impôts

Les délais en vertu de la *Loi sur les impôts* sont les mêmes, soit trois ans dans la grande majorité des cas²³, quatre ans pour une société qui n'est pas une SPCC et une fiducie de fonds commun de placement²⁴ et un délai de six ou sept ans lorsque le contribuable a produit une déclaration modifiée, dans le cas de report rétrospectif de pertes²⁵.

Cependant, contrairement à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la loi provinciale précise que le délai se calcule à partir du jour le plus tardif entre, d'une part, le jour de mise à la poste d'un avis de première cotisation ou celui d'une notification portant qu'aucun impôt n'est payable et, d'autre part, le jour où une déclaration fiscale est produite pour l'année. Ainsi, si le ministre envoie un premier avis de cotisation avant que le contribuable ne produise sa déclaration de revenus, ce qui, convenons-en, est probablement plutôt rare, le délai d'émission du nouvel avis de cotisation ne débutera pas tant que le contribuable n'aura pas produit sa déclaration. Dans l'éventualité où une telle situation se produisait, le contribuable risquerait d'être induit en erreur puisque

²⁰ Al. 152(4)b) L.I.R.

²¹ *Brunette c. La Reine*, 2000 D.T.C. 1783 (C.C.I.).

²² *Godsell c. La Reine*, 2001 D.T.C. 5384 (C.A.F.).

²³ S.-par. 1010 2)a) L.I.

²⁴ S.-par. 1010 2)a.0.1) L.I.

²⁵ S.-par. 1010 2)a.1) L.I. Le délai sera de six ans notamment pour un particulier et une SPCC et de sept ans pour une fiducie de fonds commun de placement et une société autre qu'une SPCC.

En vertu du deuxième alinéa de l'article 25 L.M.R., une cotisation ne peut être établie plus de quatre ans après la plus tardive des dates suivantes : la date à laquelle les droits auraient dû être payés ou la date à laquelle la déclaration a été produite. Cet alinéa prévoit également qu'une telle cotisation ne peut être établie plus de quatre ans après la date à laquelle une demande de remboursement a été produite.

ayant reçu l'avis du ministre, il pourrait penser qu'il n'a plus à produire sa déclaration. Toutefois, les autorités provinciales auraient alors toute la latitude de recotiser plusieurs années plus tard.

La distinction entre les lois fédérale et provinciale est cependant plutôt théorique puisque, tel qu'il a été mentionné, il est peu probable qu'un contribuable reçoive un avis de cotisation sans avoir au préalable produit une déclaration de revenus²⁶. En effet, bien que les ministres aient le pouvoir d'émettre une cotisation estimative²⁷, le paragraphe 150(2) L.I.R. et l'article 1001 L.I. prévoient qu'un contribuable doit produire sa déclaration de revenus sur mise en demeure du ministre. Ainsi, dans le cas où un contribuable aurait omis de transmettre sa déclaration de revenus au ministre, ce dernier mettra sans doute ledit contribuable en demeure de lui transmettre sa déclaration de revenus pour l'année en cause dans un délai imparti plutôt que de procéder à l'émission d'un avis de cotisation.

2. DISPOSITIONS SUR LA RENONCIATION

La renonciation par le contribuable au délai de prescription est prévue au sous-alinéa 152(4)a)(ii) L.I.R. et au sous-paragraphe 1010 2)b)ii L.I.²⁸ Une différence majeure existe entre le texte fédéral et le texte provincial portant sur le droit pour le ministre de procéder à une nouvelle cotisation à la suite de la production d'une renonciation par le contribuable.

Nous analyserons d'abord les dispositions fédérales pour ensuite enchaîner avec les dispositions québécoises où les distinctions seront alors soulignées.

2.1. LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Au fédéral, en vertu du sous-alinéa 152(4)a)(ii) L.I.R., l'ARC peut cotiser en tout temps à la condition que le contribuable ait produit sa renonciation au cours de la période normale de nouvelle cotisation lui étant applicable. La rédaction de la disposition fait en sorte que l'ARC ne peut cotiser de nouveau

²⁶ Edwin G. KROFT, « Selected Topics in Administration and Enforcement », dans *1995 British Columbia Tax Conference*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1995, pp. 14:1-46.

²⁷ Par. 152(7) L.I.R. et art. 95.1 L.M.R.

²⁸ Le paragraphe 25.1b) L.M.R. prévoit aussi que le ministre peut, en tout temps, déterminer ou déterminer de nouveau le montant de droits, de remboursements, d'intérêts et de pénalités lorsqu'une renonciation a été transmise.

un contribuable dont la renonciation a été produite à l'extérieur du délai normal d'émission d'un nouvel avis de cotisation de trois ans ou quatre ans, selon le cas.

Cette particularité soulève la problématique de savoir à qui bénéficie le droit de renoncer au délai de prescription. Bien que la Cour d'appel fédérale ait affirmé, dans l'arrêt *Mitchell et autres c. La Reine*²⁹, que la renonciation est un privilège qui appartient au contribuable, ce droit doit toutefois être exercé dans les paramètres fixés par la loi. Ainsi, dans la décision *Canadian Marconi*, la Cour d'appel fédérale a décidé que le texte du sous-alinéa 152(4)a(ii) L.I.R. était parfaitement clair à savoir que la renonciation devait être produite au cours de la période normale de nouvelle cotisation pour que le ministre ait le pouvoir d'émettre une nouvelle cotisation. Dans cette affaire, un contribuable avait obtenu, en 1986, un jugement de la Cour suprême du Canada en sa faveur portant sur la qualification de revenu gagné pendant les années 1973 à 1976. En 1983, le ministre avait recotisé le contribuable pour les années 1977 à 1981 pour les mêmes raisons que les cotisations ayant donné lieu au litige. Le contribuable n'avait pas cru bon, à l'époque, de produire des avis d'opposition pour ces années, pensant qu'on le recotiserait en fonction du jugement à venir. Cependant, l'année suivant celle du jugement, le ministre a avisé le contribuable que puisqu'il n'avait pas produit d'opposition dans le délai prescrit, aucune nouvelle cotisation pour les années 1977 à 1981 ne serait émise malgré le jugement de la Cour suprême qui lui donnait raison pour les années 1973 à 1976. Le contribuable contesta cette décision sur la base, premièrement, que la prescription était un droit édicté en faveur du contribuable et deuxièmement, qu'en vertu du préambule du paragraphe 152(4) L.I.R., l'ARC avait le droit de cotiser en tout temps. Bien que le contribuable ait gagné en Cour fédérale, division de première instance, la cause fut portée en appel et la Cour d'appel fédérale renversa cette décision. Elle décida en effet que le Ministère, mis à part les cas de fraudes ou de fausses représentations, n'a pas le pouvoir (ni l'obligation, lorsque ce serait au bénéfice du contribuable) de recotiser en tout temps lorsqu'une renonciation n'a pas été produite dans les délais prévus au paragraphe 152(4) L.I.R.

Ce qu'il faut retenir des arrêts *Mitchell* et *Canadian Marconi*, c'est que malgré le fait que la renonciation au délai de prescription soit un privilège qui appartient spécifiquement au contribuable, encore faut-il que ce dernier respecte les limites établies par la loi pour en bénéficier. Le délai de prescription, en lui-même, est une restriction au pouvoir du ministre de recotiser un contribuable qui ne s'est pas prévalu de son droit de renoncer à ce délai. Le ministre

²⁹ 2002 D.T.C. 7502 (C.A.F.) (ci-après « *Mitchell* »).

bénéficie donc également de la prescription dans certaines circonstances telles que celles qui ont donné lieu à l'affaire *Canadian Marconi*.

2.2. LOI SUR LES IMPÔTS

Au provincial, le sous-paragraphe 1010 2)b)ii L.I. permet à Revenu Québec de cotiser en tout temps, peu importe le moment de production de la renonciation, sous réserve qu'elle soit en la forme prescrite³⁰.

On ne retrouve donc pas dans la disposition provinciale l'exigence que la renonciation soit produite à l'intérieur du délai normal de cotisation. Les autorités provinciales ont la latitude d'accepter une renonciation qui serait produite après la période de nouvelle cotisation prévue par la *Loi sur les impôts* et d'émettre un avis de nouvelle cotisation à la suite de cette renonciation.

L'interprétation que font les autorités fiscales fédérales et provinciales des dispositions concernées confirme la différence qui existe dans les textes respectifs³¹. L'ARC soutient en effet qu'elle ne peut accepter des renonciations à la prescription produites après le délai normal de nouvelle cotisation³², alors que Revenu Québec est prêt à accepter de telles renonciations.

Un contribuable souhaitera renoncer de son propre chef à la prescription lorsqu'il croit être en droit d'obtenir un remboursement. Bien que la disposition provinciale accorde une certaine souplesse, l'avantage dont jouit le contribuable doit être nuancé.

Premièrement, Revenu Québec n'entend pas nécessairement honorer toutes les demandes de remboursement et de redressement qui lui sont adressées³³. Les indications du *Bulletin d'interprétation* IMP. 1010-2/R3 laissent peu de place à l'ambiguïté à ce sujet :

³⁰ Tel qu'il a été mentionné, l'article 25.1 L.M.R. prévoit également la production d'une renonciation.

³¹ P. RYAN, *loc. cit.*, note 15.

³² La politique de refuser une renonciation produite à l'extérieur de la période normale de nouvelle cotisation a été entérinée, comme il a été vu précédemment, par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Canadian Marconi*.

³³ Paul RYAN, « Accent sur les différences entre la législation fédérale et provinciale – Administration de la loi », dans *Congrès 96*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1997, pp. 35:1-32.

Pour les renonciations produites en vertu de l'article 25 L.M.R., voir REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* LMR. 25.1-1, « Avis de renonciation visé au paragraphe b de l'article 25.1 de la *Loi sur le ministère du Revenu* », 30 avril 1997.

« 4. Dans une telle optique, ce sous-paragraphe ii n'a pas pour but de forcer le ministre à donner suite à un avis de renonciation. Le pouvoir de procéder à une nouvelle détermination au-delà des délais mentionnés au paragraphe 1 de ce bulletin est accordé par le législateur au ministre et non au contribuable; [...] »

5. Ainsi, l'exercice de la discrétion prévue au sous-paragraphe ii du sous-paragraphe b du paragraphe 2 de l'article 1010 de la Loi étant une prérogative du ministre, celui-ci n'entend pas cotiser de nouveau systématiquement tous les contribuables qui font une demande de réduire leurs impôts, intérêts ou pénalités déjà cotisés³⁴. »

Des situations dans lesquelles Revenu Québec acceptera la production d'une renonciation après que le délai de nouvelle cotisation est expiré sont précisées dans le bulletin mentionné ci-dessus. Par exemple, ce sera le cas lorsqu'il y aura une demande de remboursement provenant d'un particulier en matière d'impôt lorsqu'un tel remboursement aurait été accordé si la demande avait été soumise dans les délais requis³⁵. Dans la mesure où cette façon de procéder est respectée et que les droits du contribuable ne sont donc pas bafoués, la position adoptée n'est pas particulièrement choquante. Il ne faut pas oublier que le pouvoir de cotiser appartient à Revenu Québec et qu'il s'agit d'un pouvoir discrétionnaire selon le texte du paragraphe 1010 2) L.I. qui utilise le terme « peut »³⁶.

Deuxièmement, bien qu'on puisse penser que le processus de renonciation peut être engendré tant par le contribuable que par Revenu Québec, le *Bulletin d'interprétation* IMP. 1010-2/R3 stipule que seul le ministre peut entreprendre la procédure administrative visant l'obtention de la renonciation³⁷. Ainsi, un contribuable qui fait une demande de remboursement ne pourrait pas décider, de son propre chef, de produire un avis de renonciation et contraindre le ministre d'accepter cette dernière. Certains sont en désaccord avec cette prémisse pour la raison que le droit à la prescription est un droit qui appartient au contribuable dans le but de le protéger³⁸. Ce serait donc, dans un premier temps, le droit du contribuable de renoncer à la protection que confère le délai de prescription et, dans un deuxième temps, la prérogative du ministre d'accepter ou non de le

³⁴ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP. 1010-2/R3, « Renonciation à l'application des délais prévus aux sous-paragraphe a, a.0.1 et a.1 du paragraphe 2 de l'article 1010 de la *Loi sur les impôts* », 30 septembre 1994, par. 4 et 5.

³⁵ *Id.*, par. 7.

³⁶ P. RYAN, *loc. cit.*, note 33; *Produits forestiers Dohohue inc. c. SMRQ*, [2003] R.D.F.Q. 216 (C.Q.).

³⁷ REVENU QUÉBEC, *op. cit.*, note 34, par. 6.

³⁸ P. RYAN, *loc. cit.*, note 33.

cotiser³⁹. Cette position implique qu'on fasse fi de la décision rendue par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Canadian Marconi*, où l'argument voulant que le droit à la prescription du délai normal de cotisation soit un droit stipulé en faveur du contribuable n'a pas été retenu. L'arrêt *Mitchell* ne vient aucunement altérer cette assertion puisque bien qu'on y affirme que la renonciation est un privilège qui appartient au contribuable, on ne vient toutefois pas y dire que le droit à la prescription est également édicté en faveur du contribuable. Si un contribuable voulait contraindre les autorités fiscales provinciales à accepter la production d'une renonciation, celles-ci tenteraient peut-être d'invoquer l'arrêt *Canadian Marconi* pour soutenir que la prescription n'est pas un droit accordé spécifiquement au contribuable.

Troisièmement, l'article 93.1.7 L.M.R. prévoit que le contribuable ne peut s'opposer à une cotisation qui serait émise à la suite d'une renonciation si celle-ci a été produite à l'extérieur du délai d'émission d'un nouvel avis de cotisation⁴⁰. Ainsi, le contribuable renonçant à un délai de prescription déjà expiré renonce par le fait même à son droit d'opposition à une cotisation qui ferait suite à la renonciation. Une mise en garde de la perte des droits d'opposition et d'appel est d'ailleurs présente sur le Formulaire de renonciation MRQ-25.1. Le but recherché par les autorités fiscales québécoises est d'éviter qu'un contribuable, à qui un nouvel avis de cotisation est émis en raison de la renonciation, ne s'oppose ensuite à la cotisation sur un ou des éléments non spécifiés dans l'avis de renonciation⁴¹. Ce comportement aurait pour effet de rouvrir une année d'imposition à l'égard de laquelle le pouvoir d'émettre un nouvel avis de cotisation serait prescrit. Cette mesure assure donc une certaine stabilité malgré le fait qu'une question particulière peut faire l'objet d'une renonciation en tout temps en vertu de la loi provinciale.

Selon un auteur, un moyen additionnel d'assurer une protection adéquate pour le contribuable serait d'ajouter une clause au formulaire ou document utilisé spécifiant que « [l]a présente renonciation n'est valide que dans la mesure où elle est produite avant l'arrivée de la prescription relativement à l'année d'imposition pertinente »⁴². Ainsi, une telle clause pourrait s'avérer utile lorsque la renonciation produite à la demande du ministre, par exemple à la suite d'une vérification, a été effectuée à l'extérieur de la période de nouvelle

³⁹ *Id.*

⁴⁰ Cet article a remplacé l'article 1060 L.I.

⁴¹ Paul RYAN, « La cotisation », dans *Colloque - Comment agir auprès des autorités fiscales*, 55, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1992, pp. 5:1-60.

⁴² P. RYAN, *loc. cit.*, note 33.

cotisation alors que tant le ministre que le contribuable croyaient que la production de ladite renonciation avait été effectuée à l'intérieur des délais. Bien sûr, il serait plus prudent, si une telle clause était ajoutée, de souligner expressément sa présence aux fonctionnaires avec qui le contribuable s'entretient pour la production de la renonciation. Le ministre sera alors malvenu de tenter par la suite d'empêcher le contribuable d'utiliser ses droits d'opposition et d'appel sous le prétexte que la renonciation a été produite hors délai. De toute façon, dans une telle situation, le contribuable n'aurait même pas à débattre de son droit d'opposition et d'appel puisque la renonciation en elle-même serait invalide, et alors l'avis de cotisation émis après l'expiration du délai normal de cotisation le serait lui aussi. Le contribuable n'accepterait probablement plus de produire une renonciation qui l'exposerait alors à recevoir un avis de cotisation dont l'impôt réclamé serait supérieur à l'impôt payé en conformité avec le premier avis de cotisation. Les autorités fiscales seraient peut-être tentées d'essayer de prouver la validité de la renonciation. Dans cette éventualité, la preuve de l'intention des parties au moment de la production de la renonciation serait un élément déterminant. Les tribunaux québécois auxquels un tel problème serait soumis évalueront sûrement les circonstances ayant donné lieu à la production de la renonciation et prendront probablement en considération le préjudice qui serait subi par le contribuable si la nouvelle cotisation émise à l'extérieur du délai normal de cotisation était maintenue.

3. FORME D'UNE RENONCIATION VALIDE

Tant la disposition fédérale que la disposition provinciale font référence à un formulaire prescrit ou à une forme prescrite. Nous verrons dans la présente section que la validité d'une renonciation ne nécessite pas automatiquement un document qui respecte rigoureusement la forme des formulaires suggérés par les autorités fiscales. Le formulaire fédéral sera d'abord examiné, laissant place au formulaire provincial par la suite.

3.1. FORMULAIRE PRESCRIT PAR LA LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Au fédéral, le sous-alinéa 152(4)a)(ii) L.I.R. indique que le délai normal d'émission d'un nouvel avis de cotisation n'a pas à être respecté si le contribuable présente une renonciation au ministre « selon le formulaire prescrit ». Ici se pose la question de la forme que doit prendre la renonciation pour être valide. Le formulaire prescrit par la loi est le Formulaire T2029. L'utilisation du formulaire prescrit n'est cependant pas obligatoire. En effet, le paragraphe 244(16) L.I.R. précise qu'un formulaire prescrit est réputé être un formulaire autorisé par le ministre en vertu de la loi. De plus, le paragraphe

248(1) L.I.R. mentionne que le terme « prescrit » signifie autorisé par le ministre. Finalement, il faut se référer à l'article 32 de la *Loi d'interprétation*⁴³ qui stipule que l'emploi de formulaires, de modèles ou d'imprimés dont la forme est différente de la présentation prescrite par le ministre n'a pas pour effet d'invalider l'acte recherché, pour autant que les différences ne portent pas sur le fond et qu'elles ne visent pas à induire en erreur. Par conséquent, un contribuable est libre d'utiliser un document quelconque pour présenter une renonciation, sous réserve que les informations requises par le Formulaire T2029 se retrouvent sur l'écrit envoyé au ministre.

L'information requise par ledit formulaire est le nom du contribuable, son adresse, son numéro d'assurance sociale ou de compte de la société ou d'affaires. Ensuite, le contribuable ou son représentant doit indiquer l'année d'imposition visée et les éléments à l'égard desquels il renonce. Les paragraphes introductifs du formulaire soulignent que pour que la renonciation soit valide, le contribuable doit absolument mentionner les éléments qui font l'objet de la renonciation. De plus, aucune limite concernant la période d'application de la renonciation ne doit être indiquée. Le formulaire doit être signé par le contribuable, son représentant légal ou son dirigeant autorisé qui doit, dans ce dernier cas, indiquer son poste ou son titre⁴⁴. Finalement, la date de la signature du formulaire est requise.

Pour être recevable, le formulaire de renonciation ne doit pas être annexé à une déclaration de revenus puisque le sous-alinéa 152(4)a)(ii) L.I.R. spécifie que la renonciation doit être produite au cours de la période normale de nouvelle cotisation⁴⁵. Ainsi, la renonciation jointe à une déclaration de revenus serait produite avant le jour de mise à la poste d'un premier avis de cotisation, donc avant que le délai de prescription ne commence à courir; par conséquent, elle ne saurait être valide.

⁴³ L.R.C. (1985), c. I-21 et mod.

⁴⁴ Dans l'affaire *Loyens c. La Reine*, 2003 D.T.C. 355 (C.C.I.), la Cour a décidé que la renonciation signée par le frère du contribuable n'était pas valide, bien qu'elle ait été acceptée par l'agent du ministre, puisque le frère du contribuable n'était pas le représentant légal de ce dernier. Il a été déterminé, dans l'affaire *Cal Investments c. La Reine*, 90 D.T.C. 6556 (C.F. 1^{re} inst.), que lorsqu'une renonciation est produite pour le compte d'une société, il n'était pas nécessaire que le sceau de ladite société soit apposé sur le formulaire de renonciation pour que celle-ci soit valide. Aujourd'hui, le formulaire prescrit par l'ARC mentionne que la renonciation produite par une société doit être signée par un dirigeant autorisé. Le formulaire ne requiert pas que le sceau de la société soit apposé pour assurer la validité de la renonciation.

⁴⁵ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Circulaire d'information* 75-R3, « Nouvelle cotisation relative à une déclaration de revenu », 9 juillet 1984.

Lorsqu'un contribuable décide d'utiliser des documents autres que le formulaire prescrit à titre de renonciation, il doit s'assurer que les documents ont été rédigés avec l'intention qu'ils servent à cette fin. C'est ce qui a été décidé dans l'arrêt *Mitchell*. Dans cette affaire, les contribuables avaient été expropriés d'une terre en 1981 en contrepartie d'une somme d'argent reçue décrite comme des « penalty interest ». Les contribuables avaient inclus ces montants dans leur déclaration de revenus de l'année 1984. L'année suivante, un des contribuables a retenu les services d'un avocat afin d'obtenir un remboursement de l'impôt payé sur ces sommes. Les autres contribuables n'ont pas tardé à faire de même, et le même avocat a été engagé pour les représenter. Par la suite, le Ministère a accepté que l'appel formulé par le premier contribuable serve de cause type et, dans l'éventualité où le contribuable aurait gain de cause, de rembourser dans la même mesure les autres contribuables. Ensuite, plusieurs lettres ont été envoyées par le représentant des contribuables aux autorités fiscales afin de confirmer l'entente qui avait été conclue et de vérifier si d'autres procédures devaient être exécutées pour que ladite entente soit respectée. La question en litige, au niveau de la Cour d'appel fédérale, constituait à demander si une renonciation avait effectivement été produite par les appelants. La Cour d'appel fédérale, renversant la Cour fédérale, division de première instance, a conclu que les appelants avaient effectivement produit des renonciations. D'une part, les autorités fiscales ont admis, devant la Cour, qu'elles avaient comme pratique d'accepter, à titre de renonciation valide, un formulaire prescrit de renonciation qui avait subi certaines modifications ainsi que des documents autres que le formulaire prescrit si ces derniers contenaient l'information nécessaire. D'autre part, il était clair qu'un des paragraphes d'une des lettres rédigées par le représentant des appelants et expédiées aux autorités fiscales constituait une renonciation. L'intention que cette lettre soit une renonciation émergeait clairement de ce paragraphe et cette lettre contenait toute l'information requise par la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour qu'il s'agisse d'une renonciation valide. De plus, selon la Cour, l'ARC avait déjà pris la position qu'il y avait une renonciation valide même dans les cas où la renonciation contenait une erreur à propos d'une information primordiale.

À cet effet, plusieurs décisions des tribunaux fédéraux, appuyant la position de l'ARC, démontrent que c'est l'intention du contribuable qui importe. Ainsi, une renonciation a été considérée valide même si l'année indiquée dans le formulaire de renonciation n'était pas l'année visée⁴⁶. Les faits permettaient de déduire que le contribuable avait l'intention de renoncer à l'année que l'ARC tentait de recotiser plutôt qu'à l'année inscrite sur le formulaire de renonciation. Dans une autre décision, la Cour canadienne de l'impôt a établi que bien que la

⁴⁶ *Gestion B. Dufresne Ltée c. La Reine*, 98 D.T.C. 2078 (C.C.I.).

renonciation ait visé un terrain alors que la cotisation visait un bâtiment, il apparaissait à la lumière des faits que le contribuable n'était pas surpris par la cotisation et qu'il était raisonnable de considérer que celle-ci se rapportait à l'élément pour lequel la renonciation avait été produite⁴⁷. Finalement, la Cour fédérale a reconnu qu'une renonciation n'était pas invalide pour le seul motif qu'elle visait notamment la Partie III L.I.R., alors qu'on aurait dû y inscrire la Partie I L.I.R. puisque les circonstances ainsi que le texte de la renonciation démontraient clairement que les deux parties au litige connaissaient le point litigieux au moment de la production de la renonciation⁴⁸.

En résumé, tout document signé sur lequel on retrouve le nom, l'adresse, le numéro d'assurance sociale ou le numéro de compte de la société, l'année et les éléments qui font l'objet de la renonciation peut servir de renonciation dans la mesure où l'écrit est rédigé dans le but qu'il serve à cette fin. Cependant, il n'est pas suffisant que toute l'information s'y trouve, l'intention du rédacteur doit être claire afin que le document constitue une renonciation. Toutefois, lorsqu'une renonciation contient une ou des erreurs importantes, il faut analyser les circonstances qui entourent la production de la renonciation afin de déterminer notamment si le contribuable est surpris par la nouvelle cotisation faisant suite à la renonciation ou si, au contraire, il pouvait raisonnablement s'attendre à une telle cotisation. Le formulaire doit donc être rempli très consciencieusement pour éviter qu'un débat ne surgisse sur l'année faisant l'objet de la renonciation, sur la validité de la signature ou encore sur les questions à l'égard desquelles porte la renonciation.

3.2. FORMULAIRE PRESCRIT PAR LA LOI SUR LES IMPÔTS

Au provincial comme au fédéral, la validité de la renonciation ne repose pas sur l'envoi d'un formulaire précis, mais plutôt sur les renseignements qui sont fournis dans un document tenant lieu de renonciation⁴⁹.

Le formulaire québécois de renonciation est le Formulaire MRQ-25.1⁵⁰. Le document est divisé en trois parties : « Identification », « Renonciation » et « Déclaration ». L'identification comprend le nom du contribuable ou de son mandataire, le numéro d'entreprise, le numéro d'assurance sociale, l'adresse du

⁴⁷ *Placements T.S. Inc. c. La Reine*, 94 D.T.C. 1302 (C.C.I.) (ci-après « *Placements T.S.* »).

⁴⁸ *Solberg (S.J.) c. Canada*, 92 D.T.C. 6448 (C.F. 1^{re} inst.).

⁴⁹ Art. 1.1 et 89 L.M.R.; *Loi d'interprétation*, L.R.Q., c. I-16 et mod., art. 48.

⁵⁰ Ce formulaire est utilisé pour la production d'une renonciation en vertu de la *Loi sur les impôts* et de la *Loi sur le ministère du Revenu*.

contribuable et la période ou l'année d'imposition visée par la renonciation. Ensuite, la partie de la renonciation indique les éléments à l'égard desquels le contribuable renonce à la prescription. Finalement, la troisième partie intitulée « Déclaration » nécessite la signature du contribuable, de son mandataire ou de son représentant, le titre ou la fonction de la personne signataire, la date et le numéro de téléphone du contribuable, de son mandataire ou de son représentant. Cette partie met en garde le contribuable contre la perte de ses droits d'opposition et d'appel lorsque la renonciation est produite à l'extérieur des délais de prescription.

Il est intéressant de noter que les paragraphes introductifs du formulaire indiquent que les parties 1 et 2, respectivement les parties « Identification » et « Renonciation », doivent absolument être remplies par un représentant du Ministère. Par ailleurs, cette exigence que le formulaire soit rempli en partie par un représentant du Ministère ne se retrouve pas au fédéral. Au contraire, le formulaire fédéral spécifie qu'il est pour l'usage d'un contribuable. Cela s'explique sûrement par la politique de Revenu Québec selon laquelle la production d'une renonciation doit être entreprise par le Ministère lui-même et non par le contribuable. Cependant, en pratique, l'ARC entamera également souvent le processus de production d'une renonciation en complétant le formulaire de renonciation et en demandant au contribuable de le signer⁵¹.

Selon le *Bulletin d'interprétation* IMP. 1010-1/R2, la signature sur un formulaire de renonciation en blanc ferait en sorte que la renonciation serait invalide⁵². Les éléments de la cotisation auxquels le ministre entend apporter des modifications doivent être inscrits sur le formulaire de renonciation lorsque le contribuable appose sa signature. Advenant le fait que cette procédure ne serait pas respectée, l'émission d'une cotisation par le ministre hors délai serait réputée avoir été émise en vertu du sous-paragraphe 1010 2)b)i L.I.⁵³, soit pour motif de fausses représentations des faits ou de fraude.

La question de préciser l'intention du contribuable ou de son représentant lors de la rédaction d'un document contenant les renseignements prescrits à la renonciation se pose dans le cas où la renonciation a lieu à l'extérieur du délai de prescription. Tel que nous l'avons mentionné précédemment, dans ce cas, le

⁵¹ E. G. KROFT, *loc. cit.*, note 26.

⁵² REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP. 1010-1/R2, « Renonciation à la prescription de trois ans, quatre ans, six ans ou sept ans », 30 juin 1998, par. 4.

⁵³ Cette disposition permet au ministre de cotiser en tout temps lorsque le contribuable a fait une fausse représentation des faits ou a commis une fraude.

contribuable perd son droit d'opposition et d'appel à l'égard d'une cotisation qui suit la renonciation. Il serait intéressant de connaître la position des tribunaux québécois sur le moment où doit exister l'intention que le document serve à titre de renonciation pour que celle-ci soit réputée être produite avant l'expiration du délai de prescription. Serait-il possible qu'un document, comportant tous les renseignements nécessaires à une renonciation valide, rédigé avant que le délai de prescription ne soit acquis, mais dont l'intention initiale, lors de la rédaction du texte, n'était pas qu'il soit utilisé à titre d'avis de renonciation, soit réputé être une renonciation produite avant la date limite de prescription? Dans l'affirmative, le contribuable n'aurait pas perdu son droit d'opposition malgré le fait que l'intention d'utiliser le document à titre de renonciation ne soit apparue qu'après l'expiration du délai de prescription. Il y a fort à parier qu'il faut plutôt répondre par la négative à cette question et que l'intention du contribuable ou de son représentant d'utiliser le document à titre de renonciation doit absolument exister avant que le délai de prescription ne soit écoulé, voire être concomitante à la production du document, pour que le contribuable conserve son droit d'opposition à une cotisation émise après la renonciation. Le contribuable aurait cependant tout avantage à défendre la position que le document en question constitue bien une renonciation plutôt qu'à produire une renonciation sur le formulaire prescrit après l'expiration des délais de prescription. Bien qu'il n'y ait pas d'équivalent jurisprudentiel québécois des arrêts analysés précédemment, il est raisonnable de penser que Revenu Québec adopterait la même position que celle qui a été développée au niveau fédéral, à savoir qu'il exigerait qu'il découle des circonstances que l'intention d'utiliser l'écrit à titre de renonciation était certainement présente lors de la production du document.

Cette dernière question risque toutefois de demeurer longtemps théorique, étant donné que le processus de renonciation est engagé par le ministre qui préfèrera toujours utiliser le Formulaire MR-25.1⁵⁴.

4. CONTEXTE DANS LEQUEL LA RENONCIATION A LIEU

Maintenant que nous avons décrit les dispositions applicables à la production d'une renonciation et que nous avons vu ce que constitue une renonciation valide pour les deux paliers gouvernementaux, nous allons nous concentrer sur les circonstances qui entourent la production d'une renonciation.

⁵⁴ Un membre du département de législation de Revenu Québec nous a affirmé que le formulaire sera toujours utilisé afin qu'il soit clair que la renonciation constitue un engagement formel de part et d'autre. De plus, pour le contribuable, l'utilisation du formulaire constitue un avantage puisqu'il l'avise de certains droits et obligations suivant la renonciation.

En effet, au delà de la production d'une renonciation, il importe de se plonger dans l'ambiance contextuelle qui entoure ladite production. Cette section sera moins axée sur les comparaisons fédérales et provinciales, mais s'avère essentielle dans le cadre du présent texte. Tout d'abord, nous allons examiner dans quelles situations une renonciation au délai de prescription sera demandée et accordée. Ensuite, nous examinerons les recours du contribuable qui désire faire annuler une renonciation pour le motif qu'elle aurait été obtenue sous la contrainte.

4.1. DEMANDE DE PRODUCTION D'UNE RENONCIATION

Les autorités fiscales requerront du contribuable qu'il produise un avis de renonciation au délai de prescription lui étant applicable lorsqu'une année d'imposition donnée est l'objet d'une vérification et qu'il est constaté qu'il sera impossible de terminer la vérification avant la période normale d'émission d'un nouvel avis de cotisation. Généralement, un premier avis de cotisation aura précédé la vérification, faisant en sorte que le délai pour cotiser de nouveau court depuis ce temps et est maintenant sur le point d'expirer. Le vérificateur assigné au dossier demandera au contribuable de renoncer au délai de prescription⁵⁵. Le contribuable acceptera de renoncer à celui-ci notamment dans le but de bénéficier de temps additionnel pour établir un fait dont la preuve nécessite un délai supplémentaire⁵⁶.

Un autre cas où le ministre requerra que le contribuable produise un avis de renonciation au délai de prescription est celui où la cotisation d'une des deux autorités fiscales est en appel et que le contribuable désire que l'autre autorité fiscale garde son dossier en suspens jusqu'au dénouement de sa contestation. Avec l'avis de renonciation, le Ministère s'assure de garder son pouvoir d'émettre un nouvel avis de cotisation malgré l'expiration des délais de prescription⁵⁷.

En 1992, Revenu Québec refusait d'attendre le dénouement d'un dossier fédéral d'un contribuable qui demandait de suspendre l'émission d'un avis de

⁵⁵ Guy A. GAGNON, « Conseils pratiques pour le praticien lors d'une vérification par les ministères et lors des appels », dans *Journée d'études fiscales 1993*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1993, pp. 4:1-32.

⁵⁶ A. Christina TARI, « Waivering », dans *2002 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2003, pp. 13:1-13; Joanne E. SWISTUN, « The Tax Audit », dans *2002 Ontario Tax Conference*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2003, pp. 12:1-8.

⁵⁷ P. RYAN, *loc. cit.*, note 15.

cotisation dans la situation où il y avait appel du contribuable au niveau fédéral. Les autorités fiscales provinciales émettaient immédiatement l'avis de cotisation auquel était jointe une lettre d'un sous-ministre adjoint mentionnant que le contribuable n'avait pas à inscrire un avis d'opposition, puisque Revenu Québec s'engageait à émettre une nouvelle cotisation conformément à toute décision rendue par l'ARC ou par un tribunal compétent. Les autorités fiscales québécoises renonçaient également à percevoir le montant d'une telle cotisation tant que l'appel durait au fédéral. Le but de cette procédure était d'éviter l'accumulation des intérêts, puisque le contribuable avait alors le choix de payer immédiatement l'impôt afin que le calcul des intérêts cesse⁵⁸. Cette façon de procéder est toujours utilisée et est confirmée dans une interprétation émanant de Revenu Québec⁵⁹.

Finalement, lorsqu'une année fiscale antérieure est l'objet d'une contestation par le contribuable et que ce dernier souhaite que les nouvelles cotisations, portant sur les mêmes éléments, pour les années subséquentes, soient gardées en suspens pendant le processus d'appel, les autorités fiscales québécoises demanderont également la production d'une renonciation au contribuable⁶⁰.

Le contribuable encourt le risque d'être cotisé pour une somme très élevée s'il refuse de renoncer au délai de prescription. En effet, on voudra s'assurer de récupérer toutes les sommes qui sont apparemment dues par le contribuable pour l'année étant sur le point d'être prescrite et on cotisera par conséquent le montant le plus élevé possible. Cette situation n'est pas souhaitable puisque le contribuable, en s'opposant à ladite cotisation, aura un fardeau plus lourd à porter. Cependant, au fédéral, lorsque les délais ne sont pas attribuables au contribuable, le ministre ne favorise pas la méthode de la cotisation estimative⁶¹. Un contribuable qui aurait l'impression que les autorités fiscales ont dérogé à cette politique sans raison apparente aurait un motif solide pour contester la cotisation soit par voie d'opposition à l'avis de cotisation, soit par voie de révision judiciaire⁶².

⁵⁸ *Id.*

⁵⁹ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* ADM. 5, « Traitement des renseignements transmis au Ministère relativement à des cas en litige à Revenu Canada, Accise, Douanes et Impôt », 30 août 1996.

⁶⁰ P. RYAN, *loc. cit.*, note 15.

⁶¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Circulaire d'information* 71-14R3, « La vérification fiscale », 18 juin 1984, par. 27 et 28.

⁶² A. C. TARI, *loc. cit.*, note 56.

De façon générale, les négociations avec les autorités fiscales sont plus faciles avant qu'une nouvelle cotisation ne soit émise. Par conséquent, à moins de circonstances particulières justifiant un refus, le contribuable à qui le Ministère demande de produire une renonciation devrait accepter afin que les pourparlers se poursuivent dans une bonne atmosphère⁶³.

En somme, le contribuable peut, de son propre chef, vouloir produire une renonciation, par exemple dans le cas où il désire attendre le dénouement d'une cause type qui ressemble à sa situation⁶⁴.

4.2. RENONCIATION OBTENUE SOUS LA CONTRAINTE

Tel qu'il a été décidé dans l'affaire *Mitchell*, la possibilité de renoncer au délai de prescription est un privilège que le contribuable possède. Par conséquent, il faut s'assurer que le contribuable connaissait bien les incidences de son geste.

Dans l'éventualité où un contribuable voudrait obtenir la nullité de la renonciation pour la raison qu'elle a été obtenue sous la contrainte, il devrait s'adresser à la Cour fédérale. En effet, dans l'affaire *Qureshi c. MRN*⁶⁵, il a été décidé que la Cour canadienne de l'impôt n'avait pas la compétence requise pour prononcer la nullité d'une renonciation obtenue sous la contrainte. Bien que la Cour canadienne de l'impôt soit depuis peu une Cour supérieure d'archives⁶⁶, il ne semble pas qu'elle ait la compétence pour faire un jugement déclaratoire⁶⁷.

Les tribunaux ne déclareront pas facilement une renonciation invalide. Dans un premier temps, rappelons que le fardeau de prouver que le document a été signé sous la contrainte incombe au contribuable. Dans un deuxième temps, la Cour considérera si les faits démontrent que l'attitude des autorités fiscales est répréhensible. Par exemple, les autorités fiscales peuvent habituellement présumer que le contribuable a eu les explications nécessaires pour fournir un consentement éclairé lorsque le comptable de ce dernier est présent dans tout le

⁶³ J. A. McCART, *loc. cit.*, note 1.

⁶⁴ *Id.*

⁶⁵ 92 D.T.C. 1150 (C.C.I.).

⁶⁶ *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, S.R.C. 1985, c. T-2 et mod., art. 3.

⁶⁷ A. C. TARI, *loc. cit.*, note 56.

processus de négociation et de production de la renonciation⁶⁸. Cependant, lorsque le contribuable a de la difficulté à s'exprimer dans la langue du représentant des autorités fiscales, ce dernier doit s'assurer qu'au moment de la signature de la renonciation, le contribuable comprend la nature du document, sinon il sera possible d'obtenir son annulation⁶⁹. Dans un troisième temps, la Cour examinera les conséquences qu'un refus de signer une renonciation aurait entraînées et le préjudice subi par le contribuable découlant de ladite renonciation.

Par exemple, dans la décision *Placements Marcel Lapointe c. MRN*⁷⁰, la Cour canadienne de l'impôt s'est prononcée sur la validité de la renonciation malgré le fait qu'elle reconnaissait ne pas avoir la compétence requise pour annuler la renonciation. Selon le contribuable, l'agent du ministre avait exercé une pression induue sur lui afin d'obtenir la renonciation. Ainsi, il n'avait pu consulter son comptable avant de signer celle-ci. Selon les faits en cause, la Cour est venue à la conclusion qu'il n'existait aucune circonstance inhabituelle et qu'il n'y aurait pas eu lieu d'annuler la renonciation. En effet, même sans la renonciation, le ministre aurait eu le temps de recotiser le contribuable avant l'expiration des délais et ce dernier n'avait donc subi aucun préjudice relatif à la nouvelle cotisation émise à la suite de la production de la renonciation.

Dans l'affaire *Smerchanski c. MRN*⁷¹, la Cour suprême du Canada a déterminé que le règlement intervenu entre le contribuable et les autorités fiscales, dans lequel le contribuable renonçait à son droit d'appel à l'égard des cotisations, n'était pas illégal ou entaché de nullité en raison des menaces de poursuites pénales reçues. Les circonstances de l'affaire démontraient que les menaces de poursuites étaient sérieuses et justifiées et que le contribuable avait conclu un règlement en toute connaissance de cause. Par conséquent, même si les autorités fiscales utilisent certains moyens de pression pour obtenir, par exemple, une renonciation, celle-ci ne sera pas automatiquement annulée. Bien sûr, les autorités fiscales doivent agir de bonne foi dans le processus de production d'une renonciation, mais l'attitude et la responsabilité du contribuable peuvent être des éléments importants lorsque les tribunaux examinent s'il y a lieu de prononcer la nullité d'une renonciation.

⁶⁸ *Gagné c. La Reine*, 2002 D.T.C. 1378 (C.C.I.); *Ehrmantraut c. La Reine*, 95 D.T.C. 816 (C.C.I.).

⁶⁹ *Karakas c. La Reine*, 96 D.T.C. 1143 (C.C.I.).

⁷⁰ 93 D.T.C. 821 (C.C.I.).

⁷¹ 76 D.T.C. 6247 (C.S.C.).

Les tribunaux ont également souligné qu'il faut faire la distinction entre l'erreur commise par le contribuable et la contrainte subie qui fait en sorte que celui-ci fera à contrecœur ce qu'on lui demande. Ainsi, si un contribuable agit sous la contrainte et qu'il invoque en tout temps qu'il est en désaccord avec ce qu'il fait, il pourra obtenir plus facilement l'annulation de son acte que si, par exemple, il exécute ce qu'on lui demande parce qu'il croit erronément qu'il a l'obligation de le faire à ce moment-là.

La jurisprudence québécoise fiscale est silencieuse quant à l'annulation d'une renonciation obtenue sous la contrainte. Toutefois, nous pouvons présumer que les principes du droit civil québécois seraient applicables et qu'une renonciation pourrait être annulée s'il était prouvé qu'elle avait été obtenue sous la contrainte.

5. ÉTENDUE DE LA RENONCIATION

Bien que la renonciation au délai de prescription soit source de droits pour le ministère du Revenu, elle engendre également des obligations. Ainsi, les pouvoirs du ministre de recotiser le contribuable à l'extérieur des délais de prescription ne deviennent pas illimités grâce à la renonciation. Nous examinerons ci-après l'étendue du pouvoir des ministres respectifs de cotiser à la suite de la production d'une renonciation.

5.1. LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

La *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit des mesures pour restreindre le pouvoir du ministre qui cotise à l'extérieur des délais de prescription. Ainsi, le sous-alinéa 152(4.01)a)(ii) L.I.R. est l'une des mesures qui sera discutée ci-dessous. Lorsque la loi n'est pas explicite sur un point qui soulève une interrogation, les tribunaux sont parfois appelés à soumettre une réponse claire. C'est ainsi, comme nous le verrons, qu'ils ont eu à se prononcer sur le droit du ministre de cotiser plus d'une fois à la suite d'une renonciation.

5.1.1. Sous-alinéa 152(4.01)a)(ii) L.I.R.

L'avis de renonciation doit notamment mentionner les éléments à l'égard desquels le contribuable consent à renoncer. Cette mention, avec celle de l'année pour laquelle le contribuable renonce au délai de prescription, est probablement la plus importante du document puisqu'elle permet d'encadrer le pouvoir du ministre. Effectivement, en vertu du paragraphe 152(4.01) L.I.R.⁷²,

⁷² Autrefois l'alinéa 152(5)e) L.I.R.

la cotisation, la nouvelle cotisation ou la cotisation supplémentaire ne peut être établie, après la période normale de nouvelle cotisation, « que dans la mesure où il est raisonnable de considérer qu'elle se rapporte à l'un des éléments suivants : [...] (ii) une question précisée dans une renonciation présentée au ministre pour l'année ». Ainsi, le contribuable doit être extrêmement précis dans la façon de rédiger son avis de renonciation à l'égard d'une année d'imposition s'il désire que le ministre s'en tienne à un ou deux éléments précis.

D'ailleurs, la jurisprudence a eu à se prononcer à quelques occasions sur l'étendue de la renonciation. Il a été notamment décidé qu'une renonciation qui visait le revenu et les dépenses de location d'un immeuble n'autorisait pas le ministre à établir une nouvelle cotisation dont le fondement était l'allocation du gain en capital entre deux contribuables⁷³. L'inclusion et ensuite l'exclusion du revenu de location n'étaient qu'une conséquence de la répartition du gain en capital entre les contribuables et le ministre ne s'en était pas tenu aux éléments précisés dans la renonciation pour établir les nouvelles cotisations émises après le délai de prescription.

Dans l'affaire *Moon Mah c. La Reine*⁷⁴, le contribuable avait renoncé au délai de prescription pour l'année d'imposition 1996 à l'égard d'un échange d'actions ayant eu lieu au cours de cette année. À la suite de la renonciation, le ministre a cotisé le contribuable en se basant sur les paragraphes 86(1) et 86(2) L.I.R. qui traitent de l'échange d'actions dans le cadre d'un remaniement de capital, et a inclus un gain en capital dans le revenu du contribuable. Ce dernier s'est opposé à cette cotisation et à la suite de négociations, le ministre émettait un deuxième avis de nouvelle cotisation qui éliminait le gain en capital, mais incluait un dividende présumé supplémentaire découlant du rachat d'actions en vertu du paragraphe 84(3) L.I.R. Le contribuable invoquait que la seconde nouvelle cotisation était invalide puisqu'elle était émise à l'extérieur de la période normale de nouvelle cotisation et que la renonciation ne se référait aucunement au rachat d'actions. La Cour canadienne de l'impôt conclut que la renonciation ne visait effectivement pas le rachat d'actions et le paragraphe 84(3) L.I.R., mais plutôt l'échange d'actions et le paragraphe 86(2) L.I.R. Les deux transactions étaient totalement indépendantes et la renonciation n'autorisait pas le ministre à cotiser le contribuable pour modifier le dividende présumé découlant du rachat d'actions.

Cette décision démontre bien l'importance de la rédaction de l'avis de renonciation. Le contribuable devrait toujours circonscrire et limiter les

⁷³ *Merswolke c. La Reine*, 95 D.T.C. 821 (C.C.I.).

⁷⁴ 2003 D.T.C. 1312 (C.C.I.).

éléments sur lesquels elle porte afin d'éviter que les autorités fiscales révisent toute une réorganisation, alors qu'au départ il était entendu que seulement l'examen d'une transaction bien précise nécessitait un délai supplémentaire. Toutefois, on ne peut exiger une rédaction parfaite de la question mentionnée dans la renonciation⁷⁵. Lorsqu'il y a ambiguïté, les tribunaux vérifieront si le contribuable a été pris par surprise par la cotisation en analysant son intention au moment de la signature de la renonciation⁷⁶.

Il ne faut pas limiter indûment l'application de la renonciation. Lorsque le ministre émet un avis de nouvelle cotisation en réponse à une action du contribuable, il déterminera généralement de nouveau l'impôt à payer à la suite de l'ajustement effectué au revenu imposable. Dans l'affaire *Stone Container (Canada) Inc. c. La Reine*⁷⁷, le contribuable avait produit un avis de renonciation à l'égard d'un montant présumé reçu à titre d'avantage à l'actionnaire. Le ministre avait émis un avis de nouvelle cotisation qui incluait le montant en litige, pour ensuite émettre un autre avis de nouvelle cotisation qui éliminait ce montant du revenu du contribuable. Ce dernier s'opposait à cet avis pour la raison que le ministre avait fait certaines corrections en ce qui concerne le calcul de l'abattement fédéral et que la renonciation ne concernait pas de tels ajustements. La Cour canadienne de l'impôt conclut que les termes « à l'égard de » employés dans la renonciation limitaient bien sûr l'application de la renonciation à la question indiquée. Toutefois, en l'espèce, ils ne limitaient pas la recotisation exclusivement à l'inclusion ou à l'exclusion du montant présumé reçu à titre d'avantage à l'actionnaire, mais permettaient également de faire les ajustements qui en découlaient. Ainsi, le ministre était en droit de recalculer l'impôt payable à la suite de l'exclusion du montant en litige.

La production d'une renonciation ne peut donc pas faire en sorte de contraindre le ministre à émettre une cotisation qui comporte des erreurs dans le calcul de l'impôt. Il ne serait pas logique d'admettre qu'un nouveau calcul des impôts et des montants qui y sont rattachés ne peut être effectué lors de l'émission d'un avis de nouvelle cotisation pour la simple raison que la renonciation ne le prévoit pas.

⁷⁵ *Placements T.S.*, précité, note 47; *Bailey c. MRN*, 89 D.T.C. 416 (C.C.I.).

⁷⁶ *Placements T.S.*, précité, note 47.

⁷⁷ 98 D.T.C. 1508 (C.C.I.) (ci-après « *Stone Container* »).

5.1.2. Nombre de cotisations possibles à la suite d'une renonciation

Tel que nous l'avons vu, à la suite d'une renonciation, le ministre a le pouvoir de cotiser un contribuable au delà du délai de prescription applicable. La renonciation a habituellement pour but de permettre au ministre de terminer la vérification d'un élément ou de quelques éléments d'un dossier. Une fois celle-ci terminée, le ministre est-il en droit d'établir plusieurs cotisations successives ou est-il limité à n'établir qu'une seule cotisation qui donne suite à la renonciation?

Les tribunaux se sont fait questionner à ce sujet. La Cour canadienne de l'impôt, dans l'affaire *Loukras c. MRN*⁷⁸, s'était prononcée sur le fait que le ministre avait le pouvoir de cotiser plus d'une fois à la suite de la production d'une renonciation. Cette décision était toutefois basée sur l'ancien libellé du paragraphe 152(4) L.I.R. Plus récemment, la Cour d'appel fédérale a analysé en profondeur le préambule actuel du paragraphe 152(4) L.I.R.⁷⁹ À cette occasion, la Cour a examiné l'ancien libellé de la disposition par rapport au libellé actuel et, en ce qui a trait à la version actuelle, a comparé le texte anglais au texte français. Malgré des différences entre l'ancienne disposition et la disposition présentement en vigueur, ainsi qu'une distinction importante entre la version anglaise et la version française, la Cour est venue à la conclusion que le ministre peut cotiser plus d'une fois lorsqu'il invoque les exceptions qui sont prévues au paragraphe 152(4) L.I.R.

Cette interprétation nous apparaît justifiée étant donné que la renonciation n'est en vigueur que tant que le contribuable ne produit pas un avis de révocation à la renonciation. La production d'une révocation sera éventuellement étudiée dans le cadre du présent texte. Qu'il suffise de dire que le contribuable, qui a le pouvoir de mettre fin à l'incertitude dans laquelle le plonge la production d'une renonciation en transmettant un avis de révocation au ministre, ne subit pas un préjudice déraisonnable du fait que le ministre peut cotiser plus d'une fois.

⁷⁸ 90 D.T.C. 1557 (C.C.I.).

⁷⁹ *La Reine c. Agazarian*, 2004 D.T.C. 6366 (C.A.F.). L'appel fait auprès de la Cour suprême a été rejeté.

5.2. LOI SUR LES IMPÔTS

Par le biais de l'article 1011 L.I., la loi québécoise prévoit aussi une règle contraignant le ministre à s'en tenir aux questions indiquées dans la renonciation lorsqu'il cotise à l'extérieur des délais de prescription. Nous verrons que la Cour du Québec a émis une opinion sur l'interprétation des articles 1010 et 1011 L.I. Ensuite, nous examinerons la réponse de cette Cour sur la possibilité pour le ministre québécois de cotiser plusieurs fois à l'extérieur des délais de prescription à la suite de la production d'une renonciation.

5.2.1. Paragraphe 1011a) L.I.

Au niveau provincial, le pouvoir de cotiser un montant après l'expiration des délais à la suite de la production d'une renonciation est circonscrit par le paragraphe 1011a) L.I. Celui-ci prévoit que « le ministre ne peut inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable qu'un montant : qui peut raisonnablement être considéré, [...], comme ayant été l'objet d'une renonciation [...] ». Cette disposition vise le même objectif que le sous-alinéa 152(4.01)a)(ii) L.I.R., à savoir que la renonciation ne permet au ministre d'établir une nouvelle cotisation à l'extérieur des délais de prescription qu'à l'égard des éléments ayant fait l'objet de la renonciation.

La Cour du Québec a décrit les quatre conditions que fixent les articles 1010 et 1011 L.I. à la validité d'une nouvelle cotisation émise à la suite d'une renonciation⁸⁰. Les quatre conditions nécessaires à la validité d'une renonciation sont les suivantes :

- « 1) Une renonciation en la forme prescrite
- 2) Celle-ci doit mentionner les sujets ou les éléments pour lesquels on renonce à la prescription;
- 3) Le montant pour lequel le ministre cotise doit raisonnablement faire l'objet de la renonciation;
- 4) La preuve de cette raisonnablement doit être faite par le contribuable. »

Selon la Cour du Québec, l'article 1011 L.I. a été édicté dans le but de limiter le pouvoir des autorités fiscales d'émettre un nouvel avis de cotisation et

⁸⁰ *Royal Bank of Canada c. SMRQ*, [1996] R.D.F.Q. 222 (C.Q.); appel rejeté D.F.Q.E. 2001F-2 (C.A.).

d'éviter que celles-ci se servent de la renonciation à des fins arbitraires. Ainsi, au provincial comme au fédéral, plus la renonciation sera rédigée en des termes précis, plus le contribuable sera protégé contre une cotisation qui inclurait des montants inattendus.

Tel que nous l'avons mentionné précédemment, au Québec, le formulaire de renonciation sera souvent rempli par les autorités fiscales et le contribuable n'aura qu'à signer l'avis de renonciation. Il serait toujours préférable que le contribuable porte une attention particulière aux éléments à l'égard desquels il est indiqué qu'il renonce. En effet, il doit s'assurer que sa renonciation n'autorise pas les autorités à revoir un élément qui semblait réglé. Les conséquences d'une renonciation sont importantes et le contribuable doit assumer ses responsabilités dans le cadre de la production de celle-ci.

5.2.2. Nombre de cotisations possibles à la suite d'une renonciation

Au fédéral, nous avons pu constater que le ministre a le pouvoir de cotiser plus d'une fois un contribuable qui a produit un avis de renonciation. Les tribunaux fédéraux ont procédé à une analyse sérieuse du paragraphe 152(4) L.I.R. pour tirer cette conclusion. Mais qu'en est-il au Québec? Le législateur québécois a-t-il laissé autant de latitude au ministre?

À la première lecture du paragraphe 1010 2) L.I., on peut se laisser prendre à croire que les autorités provinciales ont elles aussi la possibilité d'établir plus d'un avis de cotisation à l'extérieur des délais de prescription à la suite de la production d'une renonciation. Toutefois, il a été décidé, dans l'arrêt *Banque nationale du Canada c. SMRQ*⁸¹, que l'expression « de nouveau » limite le pouvoir du ministre à déterminer l'impôt, les intérêts et pénalités qu'une seule fois. Ainsi, à la suite d'une renonciation, le ministre ne peut se permettre une erreur dans la nouvelle cotisation à établir puisqu'il est limité à n'émettre que celle-ci.

Cette interprétation atténue légèrement l'utilité de la révocation de la renonciation. Bien sûr, la révocation, qui sera examinée plus en détail ci-dessous, est toujours utile pour presser les autorités fiscales à agir dans les six mois. Toutefois, selon la position adoptée, elle n'est plus vraiment nécessaire lorsque le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'extérieur des délais de prescription qui fait suite à l'avis de renonciation. Il sera intéressant de

⁸¹ D.F.Q.E. 92F-120 (C.Q.); règlement à l'amiable, C.A. Montréal, n° 500-09-002269-926, 17 avril 1996 (ci-après « *Banque nationale* »).

connaître la position que les tribunaux adopteront dans l'éventualité où la nouvelle cotisation émise par le ministre comporterait une erreur favorable au contribuable. Le ministre serait-il définitivement pris avec cette nouvelle cotisation ou lui permettra-t-on de corriger l'erreur commise?

Il importe de souligner que l'affaire *Banque nationale* a été portée en appel, mais s'est finalement terminée par un règlement à l'amiable.

6. RÉVOCATION DE LA RENONCIATION

Différentes raisons sont susceptibles de motiver un contribuable à mettre fin à la période de recotisation illimitée accordée au ministre par le biais de la renonciation au délai de prescription. Par exemple, dans le cas où la renonciation a été produite pour permettre aux autorités fiscales de terminer la vérification d'une année d'imposition sur le point d'être prescrite, le contribuable aura tout intérêt à révoquer sa renonciation une fois que les négociations auront mené à un projet de cotisation acceptable pour le contribuable. La révocation de la renonciation peut aussi s'avérer utile pour un contribuable qui veut presser le ministre à établir une nouvelle cotisation lorsque celui-ci tarde à le faire. Ainsi, le contribuable cessera d'être dans l'incertitude fiscale dans laquelle la renonciation au délai de prescription le contraint. Nous examinerons la révocation d'abord sous l'angle de la *Loi de l'impôt sur le revenu* puis sous celui de la *Loi sur les impôts*⁸².

6.1. LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Au fédéral, les paramètres de la révocation de la renonciation sont prévus au paragraphe 152(4.1) L.I.R. Comme pour la renonciation, il existe un formulaire prescrit, soit le Formulaire T652. Le contribuable qui effectue la révocation d'une renonciation doit notamment mentionner l'année d'imposition qui faisait l'objet de la renonciation et joindre une copie de la renonciation à l'avis de révocation. Évidemment, le formulaire doit être signé par le contribuable, son représentant légal ou par un agent habilité dans le cas où la révocation de la renonciation est produite pour le compte d'une société.

La disposition fédérale prévoit qu'une nouvelle cotisation ne peut être établie par le ministre au delà de six mois suivant la date de présentation de l'avis de révocation de la renonciation. L'ARC bénéficie donc d'un délai de

⁸² Nous indiquerons l'article pertinent à la révocation de la renonciation en vertu de la *Loi sur le ministère du Revenu*.

grâce de six mois pour établir une nouvelle cotisation valide lorsqu'un avis de révocation a été produit⁸³.

L'avis de révocation de la renonciation par le contribuable constitue le seul moyen pour ce dernier de s'assurer que le ministre n'aura plus le pouvoir de cotiser les années prescrites après le délai de six mois qui lui est accordé à la suite de la production de la révocation. Ainsi, certains contribuables produisent un avis de révocation en même temps que la production d'une renonciation⁸⁴. Cette façon de procéder permet de prolonger la période normale de nouvelle cotisation de six mois. Dans certaines circonstances, il s'agit d'un bon compromis pour les autorités fiscales et le contribuable. Par exemple, lorsque la renonciation est produite dans le but de permettre aux autorités fiscales de compléter une vérification, la production simultanée d'une renonciation et d'un avis de révocation accordera un délai raisonnable au ministre pour terminer sa vérification tout en assurant au contribuable que son dossier ne traînera pas.

Il est à noter qu'un avis de révocation ne peut lui-même être révoqué ou annulé. Par conséquent, le contribuable doit bien peser les conséquences de la production d'une révocation à la renonciation. En effet, au fédéral, le contribuable qui révoque une renonciation ne pourra produire une nouvelle renonciation si l'année d'imposition visée est par ailleurs prescrite⁸⁵. Le contribuable qui produit un avis de révocation de la renonciation à l'extérieur des délais prescrits n'a donc pas la possibilité de revenir sur sa décision en produisant une nouvelle renonciation.

L'avis de révocation s'avère être un outil essentiel. En effet, tel que nous l'avons mentionné, au fédéral, le ministre a le pouvoir de cotiser plus d'une fois à la suite de la production d'une renonciation. La révocation de cette renonciation est le seul moyen disponible pour le contribuable de s'assurer que sa situation fiscale ne changera plus à l'égard de l'année pour laquelle une renonciation a été produite. Ce processus est clairement édicté au bénéfice du contribuable qui a tout avantage à toujours l'utiliser une fois qu'un nouvel avis de cotisation le satisfaisant a été émis.

⁸³ La révocation produite après la cotisation ne peut invalider cette dernière : *Mérabet c. La Reine*, 2000 D.T.C. 2393 (C.C.I.).

⁸⁴ E. G. KROFT, *loc. cit.*, note 26.

⁸⁵ J. A. McCART, *loc. cit.*, note 1; « Table ronde de Revenu Canada », dans *1987 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1988, pp. 47:51-103, question 45, à la page 47:81.

6.2. LOI SUR LES IMPÔTS

Au provincial, l'article 1010.1 L.I. énonce la possibilité de produire un avis de révocation⁸⁶. Le Formulaire MR-25.3 est prescrit. Étonnamment, le premier paragraphe de celui-ci mentionne que ledit formulaire « doit » être utilisé par tout contribuable qui désire révoquer une renonciation produite antérieurement. Compte tenu de l'article 48 de la *Loi d'interprétation*, qui spécifie que l'emploi de formules édictées par une loi n'est pas prescrit sous peine de nullité si les variantes n'en modifient pas le sens, nous pouvons nous interroger à l'égard de l'utilisation obligatoire d'un tel formulaire. Contrairement à la renonciation où la question de la validité de l'absence d'utilisation du formulaire prescrit demeurerait plutôt théorique étant donné l'implication du ministre dès le début du processus, celui-ci n'intervient pas nécessairement dans la production d'une révocation. Le raisonnement retenu dans l'affaire *Mitchell* doit cependant être pris en considération, et l'envoi d'un document dont l'intention était qu'il serve à titre de révocation de la renonciation et comprenant tous les renseignements prévus au Formulaire MR-25.3 devrait constituer un avis de révocation valide. Toutefois, la lecture de l'article 1010.1 L.I. nous apprend que la révocation doit être produite en double exemplaire, transmise par courrier recommandé et adressée au sous-ministre. Ces exigences, qui sont inexistantes en ce qui concerne la législation fédérale, ajoutent de la lourdeur au processus. Un échange de correspondance entre les autorités fiscales et un contribuable sera rarement produit en double exemplaire; par conséquent, il serait surprenant qu'une révocation valide soit produite sans l'utilisation du formulaire prescrit.

Étant donné cette procédure stricte, il n'est pas surprenant de constater que la position de Revenu Québec veut que le ministre n'accepte pas une mention qui serait inscrite sur l'avis de renonciation dans le but de limiter dans le temps la validité de la renonciation à la prescription⁸⁷. Un avis de révocation doit absolument être produit en bonne et due forme si l'on désire mettre fin au délai additionnel accordé au ministre par le biais de la renonciation.

Les informations requises par le formulaire provincial sont en fait les mêmes que celles à inscrire sur le formulaire prescrit fédéral. Il est mentionné, comme pour le Formulaire T652, que la révocation d'une renonciation à la prescription ne peut être annulée ou retirée. Souvenons-nous qu'au provincial, il est possible de produire une renonciation après l'expiration des délais de prescription, sous réserve que le contribuable perd ses droits d'opposition ou d'appel lorsque la renonciation est produite à l'extérieur des délais de nouvelle

⁸⁶ Art. 25.3 L.M.R.

⁸⁷ REVENU QUÉBEC, *op. cit.*, note 52.

cotisation. Ainsi, dans certaines circonstances, le contribuable pourra produire une deuxième renonciation à la suite de la révocation de la première renonciation.

Il est à noter qu'un avis de révocation distinct doit être produit pour chaque renonciation que le contribuable désire révoquer. Ce principe est vrai pour les deux paliers de gouvernement. Tel qu'il a été énoncé précédemment, il est conseillé au contribuable de produire une renonciation pour chaque élément auquel le contribuable désire renoncer. Ainsi, lorsqu'un élément est réglé, le contribuable peut révoquer sa renonciation à l'égard de celui-ci seulement.

7. AUTRES RECOURS QUE LA RENONCIATION EXPRESSE

Certaines dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de la *Loi sur les impôts* confèrent un pouvoir au ministre de cotiser à l'extérieur des délais normaux de nouvelle cotisation, malgré le fait que le contribuable n'ait pas adressé une renonciation au ministre pour l'année d'imposition donnée⁸⁸. Ces autres mesures peuvent parfois être une voie intéressante pour le contribuable qui ne désire pas renoncer au délai de prescription. En effet, dans certaines situations, le contribuable aura avantage à examiner s'il ne serait pas préférable d'utiliser un autre moyen que la renonciation pour obtenir ce qu'il désire. Dans cette partie, nous nous limiterons à étudier certains paragraphes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui offrent un autre recours que la renonciation ainsi que leurs équivalents provinciaux, le cas échéant.

7.1. LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Nous examinerons donc sommairement les mesures prévues dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui peuvent éviter au contribuable de produire un avis de renonciation. Nous verrons d'abord le paragraphe 152(4.2) L.I.R. qui permet aux particuliers et aux fiducies testamentaires de demander un remboursement, ensuite le paragraphe 152(4.3) L.I.R. relatif à la cotisation corrélative et finalement le paragraphe 165(5) L.I.R. afin de déterminer les conséquences d'un avis d'opposition.

7.1.1. Paragraphe 152(4.2) L.I.R.

Un contribuable désirera que l'expiration du délai de prescription soit ignorée lorsqu'il découvre que, n'eût été la prescription, il aurait droit à un

⁸⁸ La *Loi sur le ministère du Revenu* prévoit aussi certaines mesures qui seront soit énumérées dans les notes de bas de page, soit examinées directement dans le texte.

remboursement. Il est évidemment peu probable, pour ne pas dire impossible, qu'un contribuable consulte les autorités fiscales, de plein gré et en toute connaissance de cause, afin de renoncer à une prescription acquise dans le seul but de se faire cotiser à la hausse, surtout si l'on considère qu'il risquerait ainsi de recevoir une facture salée qui compile intérêts et pénalités!

Au niveau fédéral, les particuliers et les fiducies testamentaires jouissent, depuis quelques années maintenant, d'un traitement préférentiel grâce à l'ajout du paragraphe 152(4.2) L.I.R.⁸⁹ La mesure introduite par ce paragraphe se veut une réponse à l'arrêt *Canadian Marconi* qui établissait que le ministre n'avait pas le pouvoir de cotiser une année prescrite si une renonciation n'avait pas été produite pendant la période normale de nouvelle cotisation, et ce, malgré le fait qu'une injustice pouvait résulter du refus de cotiser⁹⁰. Cette disposition prévoit que le ministre peut désormais établir de nouvelles cotisations après la période normale de nouvelle cotisation applicable à un contribuable qui est un particulier ou une fiducie testamentaire. Ce pouvoir discrétionnaire peut être exercé quelle que soit la date à laquelle la déclaration de revenus a été produite et peu importe si la demande est faite après la période normale de nouvelle cotisation⁹¹.

Le Ministère accordera le remboursement ou réduira le montant en souffrance, le cas échéant, s'il évalue que le contribuable y aurait eu droit si sa déclaration ou sa demande avait été soumise en temps opportun, dans la mesure où la demande n'a pas déjà été accordée et que la cotisation à émettre est conforme à la loi⁹². Le ministre ne procédera cependant pas à un remboursement si la demande est reliée à l'augmentation d'une déduction discrétionnaire, par exemple si le remboursement découle de l'augmentation de la dépense d'amortissement, pour laquelle le maximum permis n'avait pas été demandé⁹³.

⁸⁹ Les sociétés ne sont pas admissibles au traitement prévu par le paragraphe 152(4.2) L.I.R. : *Stone Container*, précité, note 77.

⁹⁰ William INNES, « The Art of the Deal, Part 3: Negotiating Settlements – The Litigation Process », dans *1994 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1995, pp. 32:1-22.

⁹¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Circulaire d'information* 92-3, « Lignes directrices concernant l'émission de remboursement en dehors de la période normale de trois ans », 18 mars 1992, par. 5.

⁹² *Id.*, par. 7.

⁹³ Jean LAPORTE et Pierre CÔTÉ, « Partie V : Dossier Équité », dans *Colloque - Transiger avec les autorités fiscales*, 107, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2001, pp. 7:1-27; AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 91.

Malheureusement, la portée restreinte de cette disposition atténue quelque peu ses effets bénéfiques⁹⁴. En effet, il faut se rappeler que le paragraphe 152(4.2) L.I.R. confère au ministre un pouvoir discrétionnaire. Ainsi, une Cour de révision n'interviendra dans la décision du ministre de refuser un remboursement que si la décision a été prise de mauvaise foi, si l'auteur de la décision a omis de tenir compte de faits pertinents ou a tenu compte de faits non pertinents, ou encore si la décision est erronée en droit⁹⁵.

Dans tout le processus de la demande de remboursement, il semble que le contribuable ne sera jamais contraint à produire une renonciation pour l'année où le remboursement est réclamé. De plus, le Ministère pourra réduire le montant du remboursement auquel le contribuable a droit si le rajustement demandé à l'égard d'une année prescrite a pour effet d'augmenter l'impôt, les intérêts ou les pénalités dus à l'égard d'une autre année d'imposition prescrite⁹⁶. Le Ministère s'assure ainsi de ne pas octroyer un avantage qui lui serait préjudiciable, avantage dont le contribuable n'aurait de toute façon pas bénéficié s'il avait agi dans les délais. Cette politique rejoint celle qui est applicable aux cotisations corrélatives, étudiée ci-dessous.

La nouvelle cotisation émise après la période normale de nouvelle cotisation ne peut pas faire l'objet d'une opposition ou d'un appel⁹⁷. Cette règle rappelle celle que l'on retrouve en vertu de la loi provinciale selon laquelle la renonciation à l'extérieur du délai de prescription fait perdre le droit d'opposition du contribuable, sauf que dans le présent cas, le contribuable n'a pas produit de renonciation.

Dans le budget fédéral du 23 mars 2004, il a été prévu que, pour les demandes effectuées au cours d'une année civile postérieure à l'année 2004, les rajustements apportés, notamment en vertu du paragraphe 152(4.2) L.I.R., ne visent que les années d'imposition se terminant au cours de l'une des 10 années civiles précédentes. Ainsi, les contribuables sont désormais limités à un nombre maximal d'années pour lesquelles ils peuvent demander un allègement. Cette mesure a été introduite notamment parce que des délais de plus de 10 ans

⁹⁴ Martin LATENDRESSE, « Conseils pratiques pour le praticien relativement aux obligations statutaires », dans *Journée d'études fiscales 1993*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1993, pp. 5:1-47.

⁹⁵ *Maple Lodge Farms Limited c. Canada*, [1982] 2 R.C.S. 2, pp. 7-8; *Barron c. MRN*, 97 D.T.C. 5121 (C.A.F.).

⁹⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 91, par. 20.

⁹⁷ *Id.*, par. 24.

peuvent engendrer des problèmes administratifs⁹⁸. Sans s'étendre indûment sur le sujet, qu'il suffise de dire que dans la mesure où la disposition accorde un pouvoir discrétionnaire au ministre, il semble que cette nouvelle contrainte ne soit pas vraiment nécessaire et soit plutôt préjudiciable pour le contribuable.

7.1.2. Paragraphe 152(4.3) L.I.R.

La cotisation corrélative, que l'on trouve au paragraphe 152(4.3) L.I.R., permet au ministre de cotiser une année prescrite lorsqu'une cotisation ou une décision d'appel se rapportant à une année donnée vise les montants cotisés à l'égard d'une année subséquente prescrite. À titre d'exemple, pensons simplement à la situation où la Cour rend un jugement et conclut qu'un revenu ne devait pas être inclus dans l'année faisant l'objet du litige, mais plutôt dans une année subséquente qui est maintenant prescrite. Aucune renonciation ni aucune opposition n'ayant été enregistrées à l'égard de cette année en temps opportun, le ministre ne pourrait pas, sans le paragraphe 152(4.3) L.I.R., faire l'ajustement requis. Les dispositions relatives à la cotisation corrélative corrigent cette situation en permettant que l'année subséquente subisse un ajustement. Néanmoins, le ministre ne bénéficie pas d'une période de temps illimitée pour procéder à l'émission d'un nouvel avis de cotisation puisqu'il doit établir la nouvelle cotisation avant le dernier jour qui tombe un an après l'extinction ou la détermination de tous les droits d'opposition ou d'appel relatifs à l'année en opposition ou le jour d'expiration de la période normale de nouvelle cotisation.

Le contribuable peut bien sûr se prévaloir de ce droit lorsqu'un ajustement lui est bénéfique. Par exemple, cela pourrait être le cas si la Cour concluait qu'un montant ne serait pas déductible pour l'année d'imposition qui fait l'objet de l'appel, mais le serait à l'égard d'une année subséquente prescrite. La demande écrite par le contribuable fait en sorte que le ministre n'a pas la discrétion de cotiser ou non et doit établir une nouvelle cotisation.

Comme pour la mesure introduite par le paragraphe 152(4.2) L.I.R., la cotisation corrélative a été instaurée pour remédier au problème d'absence de pouvoir du ministre de cotiser à l'extérieur de la période normale de nouvelle cotisation qui s'est posé dans l'arrêt *Canadian Marconi*⁹⁹. Toutefois, tel que nous l'avons observé, la mesure n'est pas limitée à s'appliquer seulement au

⁹⁸ David M. SHERMAN, *La loi du praticien – Loi de l'impôt sur le revenu*, 10^e éd., Scarborough, Carswell, 2004.

⁹⁹ Précité, note 4; W. INNES, *loc. cit.*, note 90.

bénéfice du contribuable puisque le ministre peut, de son propre chef, cotiser de nouveau à la suite d'une décision d'un tribunal concernant les montants cotisés d'une année subséquente prescrite.

Il faut être prudent à l'égard ce qu'on qualifie de corrélatif. Dans l'affaire *Sherway Centre Limited c. La Reine*¹⁰⁰, le ministre avait refusé la déduction d'un montant qualifié « d'intérêts participatifs » pour les années 1987 et 1988. Le contribuable s'était opposé à ces cotisations. En 1994, le ministre émettait des avis de cotisation pour les années 1989, 1990 et 1991 et dans lesquels il refusait aussi la déduction des intérêts participatifs. Le contribuable n'avait pas cru bon, à l'époque, de s'opposer aux cotisations ou de produire un avis de renonciation à l'égard des années d'imposition 1989 à 1991. À la suite de la victoire du contribuable à l'égard de la déductibilité des intérêts participatifs pour les années 1987 et 1988, le ministre a émis des avis de cotisations corrélatives pour les années 1989 à 1991. Le contribuable a tenté de s'opposer à ces cotisations en invoquant que le ministre devait, par le biais de ces cotisations corrélatives, permettre la déduction des intérêts participatifs pour ces années également. La Cour d'appel fédérale a plutôt donné raison à la Cour canadienne de l'impôt qui avait statué à l'effet contraire. Le paragraphe 152(4.3) L.I.R. concerne un solde donné. Les changements demandés à l'égard des années 1989, 1990 et 1991 par le contribuable ne pouvaient pas raisonnablement être considérés se rapporter à la modification du solde donné.

Il faut retenir de cet arrêt que le fait de s'opposer à l'égard d'une question précise pour une année donnée ne protège pas le contribuable à l'égard de la même question pour les années subséquentes. Un contribuable doit absolument s'opposer ou produire une renonciation pour les années subséquentes pour lesquelles il souhaite recevoir le même traitement qui sera décidé à la suite de son opposition pour l'année donnée. Le paragraphe 152(4.3) L.I.R. est clair sur le fait que la cotisation corrélatrice vise l'établissement d'une nouvelle cotisation dans la mesure où celle-ci se rapporte raisonnablement à la modification du solde donné qui a été touché à la suite de la décision rendue. Ce paragraphe ne permet donc pas, heureusement, de servir indirectement de renonciation à l'égard du point litigieux pour les années subséquentes. La renonciation est un acte important et il ne serait pas souhaitable, selon nous, que l'on puisse l'invoquer trop facilement.

¹⁰⁰ 2003 D.T.C. 5082 (C.A.F.).

7.1.3. Avis d'opposition en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu

Une autre situation à laquelle une attention particulière doit être portée en ce qui concerne le pouvoir du ministre de cotiser nonobstant l'expiration des délais se présente lorsqu'un avis d'opposition est inscrit par le contribuable. Dans ces circonstances, le ministre a l'obligation d'examiner la cotisation et d'annuler, de ratifier ou de modifier ou encore d'établir une nouvelle cotisation en réponse au contribuable¹⁰¹. Le paragraphe 165(5) L.I.R. stipule que la cotisation ainsi établie n'est pas invalide pour la seule raison qu'elle est émise à l'extérieur de la période normale de nouvelle cotisation. Ainsi, bien que le ministre ait l'obligation d'agir avec diligence, il n'en demeure pas moins que le contribuable ne bénéficie plus du délai de prescription à l'égard de l'élément auquel il s'oppose¹⁰². Il existe donc un danger pour que le ministre modifie sa cotisation à la hausse et que le contribuable se retrouve avec un fardeau encore plus lourd à porter, malgré le fait qu'il n'ait jamais renoncé au délai de prescription. En s'opposant, le contribuable peut certes s'attendre à recevoir une cotisation à titre de réponse du ministre, mais pas nécessairement à une dette fiscale plus élevée que celle qui fait l'objet de l'opposition. Les contribuables doivent donc être conscients d'une telle éventualité lorsqu'ils décident de contester une cotisation et que la période normale de nouvelle cotisation est sur le point de se terminer. Cependant, lorsque le délai de prescription est échu, le paragraphe 152(5) L.I.R. vient en quelque sorte protéger le contribuable en limitant le droit du ministre de cotiser les montants auxquels le contribuable s'est opposé. Le ministre ne peut donc pas, après l'acquisition de la période durant laquelle le ministre peut émettre un nouvel avis de cotisation, recotiser le contribuable pour des éléments auxquels il ne s'est pas opposé.

7.2. LOI SUR LES IMPÔTS

Bien qu'il n'existe pas d'équivalent provincial au paragraphe 152(4.2) L.I.R., nous verrons que la politique québécoise permet d'atteindre sensiblement le même résultat que ce qui est expressément visé par cette mesure fédérale. Ensuite, nous étudierons les règles concernant l'émission de cotisations corrélatives par Revenu Québec. Finalement, nous ferons un bref exposé sur les effets d'un avis d'opposition en regard de la prescription.

¹⁰¹ Par. 165(3) L.I.R.

¹⁰² AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-241, « Nouvelles cotisations établies après le délai de quatre ans », 11 août 1975, par. 2.

7.2.1. Équivalent provincial du paragraphe 152(4.2) L.I.R.

Au niveau provincial, une disposition qui reproduirait fidèlement le paragraphe 152(4.2) L.I.R. ne s'avère pas essentielle. En effet, un contribuable peut produire une renonciation en tout temps, même après que le délai de nouvelle cotisation est expiré. Tel que nous l'avons vu précédemment à la section 2.2., le ministre possède alors le pouvoir discrétionnaire de recotiser le contribuable.

De plus, pour les années d'imposition 1985 et suivantes, la politique du gouvernement québécois à l'égard d'une demande de remboursement est clairement énoncée dans les *Bulletins d'interprétation* IMP. 1010-2/R3¹⁰³ et IMP. 1051-2¹⁰⁴. Il est établi que les demandes de remboursement effectuées par un particulier ou une fiducie testamentaire seront satisfaites, sous certaines conditions, dans la mesure où le remboursement souhaité aurait été accordé si la demande avait été faite dans les délais requis. La procédure à suivre pour donner cours à la requête du contribuable se trouve dans le *Bulletin d'interprétation* IMP. 1051-2 :

« b) S'il s'agit d'une demande de modification de la déclaration présentée après l'expiration du délai prévu au sous-paragraphe a du paragraphe 2 de l'article 1010 de la Loi :

- le ministre examine la demande du particulier et détermine selon la preuve qui lui est soumise si ce dernier a effectivement droit à un remboursement;
- s'il est déterminé qu'il y a lieu de rembourser, le ministre demande au particulier de lui adresser une renonciation au moyen du formulaire prescrit;
- après avoir obtenu la renonciation, le ministre émet un avis de cotisation en vertu du sous-paragraphe ii du sous-paragraphe b du paragraphe 2 de l'article 1010 de la Loi et effectue le remboursement en vertu de son pouvoir discrétionnaire prévu au premier alinéa de l'article 1051 de la Loi;
- le contribuable ne bénéficie pas du droit à l'opposition à l'égard de la cotisation ainsi émise étant donné l'article 1060 de la Loi^{105, 106}. »

¹⁰³ REVENU QUÉBEC, *op. cit.*, note 34.

¹⁰⁴ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP. 1051-2, « Dossier Équité – Remboursement relatif à l'année d'imposition 1985 ou à une année subséquente », 30 avril 1996.

¹⁰⁵ Cette dernière disposition a été abrogée et remplacée par l'article 93.1.7 L.M.R.

¹⁰⁶ REVENU QUÉBEC, *op. cit.*, note 104, par. 10.

Ainsi, nous pouvons conclure que les particuliers et les fiducies testamentaires ont sensiblement les mêmes droits en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de la *Loi sur les impôts*, et ce, malgré la modification fédérale prévoyant que les demandes de rajustement effectuées après l'année 2004 ne peuvent viser que les années d'imposition se terminant au cours de l'une des 10 années d'imposition précédentes. En effet, par voie d'un Bulletin spécial¹⁰⁷, il a été annoncé que Revenu Québec ne donnera pas suite non plus à une demande de remboursement effectuée par un particulier ou une fiducie testamentaire si elle ne respecte pas le délai mentionné ci-dessus.

Toutefois, la procédure provinciale se distingue de la procédure fédérale en ce sens qu'une renonciation doit être produite lorsque Revenu Québec accepte d'émettre une cotisation afin de rembourser un contribuable à l'extérieur du délai de prescription. Il est à noter que le contribuable qui a fait une demande, après l'expiration des délais de prescription, en vertu du paragraphe 152(4.2) L.I.R., de même qu'en vertu de la politique québécoise, ne peut s'opposer à l'avis de cotisation émis en réponse à cette demande¹⁰⁸.

7.2.2. Article 1010.1 L.I.

L'article 1010.0.1 L.I. constitue l'équivalent provincial du paragraphe 152(4.3) L.I.R.¹⁰⁹ La disposition provinciale se distingue de la disposition fédérale de deux façons. Premièrement, l'article 1010.0.1 L.I. prévoit que la cotisation peut être faite, ou doit l'être lorsque le contribuable en fait la demande par écrit, au plus tard dans l'année suivant l'expiration de tout délai pour s'opposer à la nouvelle cotisation relative à l'autre année d'imposition ou dans l'année où une décision relative à l'autre année d'imposition est rendue à la suite notamment d'une opposition. Ainsi, le délai n'est pas limité par la période normale de nouvelle cotisation, mais par le délai pour s'opposer à la nouvelle cotisation relative à l'autre année d'imposition. Deuxièmement, contrairement à la loi fédérale, il n'est pas précisé que la cotisation corrélative doit raisonnablement se rapporter à la modification du solde donné applicable au contribuable pour l'année donnée. Il est plutôt mentionné que le ministre peut établir une nouvelle cotisation aux seules fins d'assurer la corrélation avec la cotisation relative à l'autre année d'imposition.

¹⁰⁷ REVENU QUÉBEC, *Bulletin spécial* 181, « Dossier Équité – Remboursements demandés après le 31 décembre 2004 », 31 mars 2004.

¹⁰⁸ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 91; REVENU QUÉBEC, *op. cit.*, note 104, par. 10 b).

¹⁰⁹ L'article 25.1.1 L.M.R. s'applique à l'égard de la *Loi sur la taxe de vente du Québec*, L.R.Q. c. T-0.1 et mod.

Très peu de documentation existe sur l'article 1010.0.1 L.I. Toutefois, les termes employés par la loi provinciale nous semblent plus restrictifs que ceux de la loi fédérale. Selon nous, les contribuables sont mieux protégés par l'article 1010.0.1 L.I. que par son équivalent fédéral.

Les articles 1010.0.2 et 1010.0.3 L.I. prévoient également que l'expiration des délais prévus à l'article 1010 L.I. n'empêche pas le ministre d'établir une nouvelle cotisation pour tenir compte d'éléments nouveaux découlant de l'établissement de nouvelle cotisation par un autre gouvernement que celui du Québec. L'article 1010.0.2 L.I. s'applique dans le cas où une nouvelle cotisation a été établie par le gouvernement fédéral en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et l'article 1010.0.3 L.I. s'applique lorsqu'un gouvernement d'une autre province que le Québec a établi une nouvelle cotisation en vertu d'une loi semblable à la *Loi sur les impôts*. Il est à noter que ces dispositions n'ont pas d'équivalents fédéraux.

7.2.3. Avis d'opposition en vertu de la *Loi sur les impôts*

À première vue, il ne semble pas exister de grandes distinctions entre la législation provinciale et la législation fédérale en ce qui concerne les droits et obligations du ministre et du contribuable lorsqu'un avis d'opposition est inscrit. Le ministre doit, avec diligence, examiner de nouveau la cotisation et en établir une nouvelle en réponse à l'avis d'opposition¹¹⁰. La nouvelle cotisation n'est pas invalide du seul fait qu'elle est émise après la période normale de nouvelle cotisation¹¹¹.

Par contre, la grande distinction qui mérite d'être soulignée réside dans le fait qu'il n'y a pas d'équivalent québécois au paragraphe 152(5) L.I.R. lorsque le contribuable a produit un avis d'opposition. En effet, bien que l'article 1011 L.I. restreigne le droit du ministre à l'égard des éléments à inclure dans le calcul du revenu, cette disposition n'est édictée que pour l'application du sous-paragraphe 1010 2)b) L.I. Il ne protège donc pas un contribuable qui inscrit un avis d'opposition. Ainsi, lorsque le délai de prescription est expiré, le droit des autorités fiscales québécoises de cotiser le contribuable en réponse à l'opposition inscrite ne semble pas limité aux montants auxquels ce dernier s'est opposé.

¹¹⁰ Art. 93.1.6 L.M.R.

¹¹¹ Art. 93.1.9 L.M.R.

CONCLUSION

Tout au long du présent texte, nous avons exposé les règles qui régissent la production d'une renonciation par un contribuable au délai de prescription et nous avons souligné les différences qui existent entre les systèmes fiscaux fédéral et québécois. Ces distinctions sont souvent théoriques et les politiques adoptées par les autorités fiscales respectives relativement à la production d'une renonciation démontrent que la plupart du temps, les contribuables bénéficieront sensiblement des mêmes droits, obligations et recours en vertu des deux lois. Toutefois, nous avons tout de même pu constater que quelquefois, la production d'une renonciation implique des droits et obligations différents, selon la loi en vertu de laquelle la renonciation est produite. Selon nous, ces quelques distinctions sont regrettables. Un contribuable devrait pouvoir s'attendre à ce que les mêmes incidences fiscales s'appliquent lorsqu'il renonce au délai de prescription, et ce, que ce soit en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou de la *Loi sur les impôts*.

Nous croyons que le législateur québécois aurait intérêt à introduire des dispositions législatives plutôt qu'à compléter la loi à l'aide de politiques établies dans des documents gouvernementaux. En effet, les politiques n'assurent pas une aussi grande stabilité que les dispositions législatives. Selon nous, les autorités fiscales jouissent d'une plus grande liberté lorsqu'elles agissent en s'appuyant sur une position administrative que lorsqu'elles agissent en vertu de la loi. Ainsi, bien que les agents du ministre soient généralement de bonne foi, il n'en demeure pas moins que les contribuables sont mieux protégés lorsqu'une disposition législative prévoit expressément les droits et obligations.

La renonciation du contribuable au délai de prescription constitue un outil important dans le cadre de l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de la *Loi sur les impôts*. Nous ne pouvons certes pas exiger que les lois fiscales provinciales soient en tout point identiques à la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Toutefois, des dispositions similaires fédérales et provinciales à l'égard de la production d'une renonciation faciliteraient l'application des lois respectives pour les deux paliers de gouvernement et surtout, faciliteraient pour les contribuables, la compréhension des droits et obligations en découlant. De plus, l'interprétation des mesures fiscales fédérales et provinciales relatives à la production d'une renonciation serait alors probablement plus uniforme.

TEXTE, CONTEXTE ET OBJET

WILFRID LEFEBVRE, ASSOCIÉ PRINCIPAL, AVOCAT, CR
OGILVY RENAULT S.E.N.C.R.L., S.R.L.

DOMINIC BELLEY, AVOCAT
OGILVY RENAULT S.E.N.C.R.L., S.R.L.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION 205

1. L’AFFAIRE *OVERS* 205

1.1. DÉCISION 206

1.2. COMMENTAIRES 207

2. L’AFFAIRE *AXA CANADA INC. C. LA REINE*..... 208

2.1. LA TRANSACTION DU 28 SEPTEMBRE 1990 209

2.2. LA PÉRIODE DU 29 SEPTEMBRE 1990 AU 7 OCTOBRE 1993 209

2.3. LA PÉRIODE DU 8 OCTOBRE 1993 AU 17 NOVEMBRE 1993 210

2.4. DÉCISION 211

2.5. COMMENTAIRES 212

INTRODUCTION

La réaction de la Cour canadienne de l'impôt aux diktats de la Cour suprême du Canada dans les affaires *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*¹ et *Mathew c. Canada*² ne s'est pas fait longtemps attendre. Trois décisions ont déjà été rendues³ en date des présentes et une autre est en délibéré⁴.

1. L'AFFAIRE **OVERS**⁵

Dans l'affaire *Overs*, le juge Little faisait face à une planification familiale qui, sur le plan fiscal, combinait la déduction d'intérêt (al. 20(1)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁶, les dispositions de roulement (par. 73(1) L.I.R.) et les règles d'attribution (par. 74.1(1) L.I.R.).

Les faits peuvent se résumer ainsi :

- 1) M. Overs était l'unique actionnaire de Terasi Holdings Limited (ci-après « Société »), détenant 1 910 000 actions ordinaires;
- 2) M. Overs était endetté de plus de 2,2 M\$ envers la Société et faisait face à une imposition potentielle en vertu du paragraphe 15(2) L.I.R.;
- 3) le 28 septembre 1999, les opérations suivantes eurent lieu :
 - octroi par une institution financière d'une marge de crédit de 2,3 M\$ en faveur de M^{me} Overs, ladite marge étant garantie par la Société,
 - vente de 130 163 actions ordinaires par M. Overs à son épouse pour 2,3 M\$, c'est-à-dire la juste valeur marchande des actions;
- 4) le 29 septembre 1999, on procéda aux transactions suivantes :

¹ [2005] C.S.C. 54 (ci-après « *Trustco Canada* »).

² [2005] C.S.C. 55.

³ *Overs c. La Reine*, [2006] C.C.I. 26, 13 janvier 2006 (ci-après « *Overs* »); *Evans c. La Reine*, [2005] C.C.I. 684 et *Desmarais c. La Reine*, C.C.I. n° 2003-2952 (IT) G.

⁴ *Lipson c. La Reine*, C.C.I. n° 2002-1862 (IT) G (ci-après « *Lipson* »).

⁵ Précité, note 3.

⁶ L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »).

- emprunt de 2,3 M\$ par M^{me} Overs, et paiement par celle-ci des actions acquises de son conjoint,
- remboursement par M. Overs du prêt à la Société,
- acquisition par la Société de dépôts à terme totalisant 2,3 M\$ remis en garantie à la banque.

Évidemment, le transfert en faveur de son épouse fut effectué par le biais d'un roulement, M. Overs n'exerçant pas le choix prévu au paragraphe 73(1) L.I.R. Les frais mensuels et intérêts versés par M^{me} Overs entraînèrent des pertes fiscales en 1999 et 2000, qui furent attribuées à Overs, et ce, conformément aux termes du paragraphe 74.1(1) L.I.R.

Invokant la disposition générale antiévitement (ci-après « DGAÉ »), le ministre du Revenu national (ci-après « ministre ») refusa les déductions réclamées.

1.1. DÉCISION

De l'avis du ministre, trois avantages fiscaux découlaient des opérations effectuées :

- l'évitement de l'inclusion du prêt dans le revenu de M. Overs;
- le transfert en franchise d'impôt de ses actions en faveur de sa conjointe; et
- l'attribution des pertes en sa faveur, résultant du paiement des intérêts et frais de garantie.

Se basant sur l'approche⁷ établie par la Cour suprême pour déterminer l'existence ou non d'un « avantage fiscal », le juge Little conclut facilement à la

⁷ Dans l'affaire *Trustco Canada*, la Cour suprême a donné un sens très large à l'expression en s'exprimant ainsi :

« Dans les cas où une déduction est demandée à l'égard d'un revenu imposable, il est évident qu'il existe un avantage fiscal étant donné qu'une déduction entraîne une réduction d'impôt. Dans d'autres cas, il se peut que l'existence d'un avantage fiscal ne puisse être établie qu'au moyen d'une comparaison avec un autre mécanisme. Par exemple, la qualification d'un montant comme étant une rente plutôt qu'un salaire, ou comme étant un gain en capital plutôt qu'un revenu d'entreprise,

(à suivre...)

présence d'un tel avantage puisque M. Overs avait réclamé des déductions dans le calcul de son revenu :

« In this situation it is apparent that the Appellant claimed a deduction against taxable income, i.e. he may have obtained a tax benefit. However, in order to determine whether GAAR should be applied we must, as the Supreme Court noted, apply the next two steps⁸. » (Notre soulignement)

Cependant, à la deuxième étape, soit celle de déterminer l'existence ou non d'une « opération d'évitement », le juge Little conclut qu'aucune des opérations visées ne constitue une telle opération d'évitement. À cet égard, son analyse est très limitée, en ce sens qu'il tire simplement la conclusion que M. Overs s'est conformé aux règles édictées aux paragraphes 15(2), 73(1) et 74.1(1) L.I.R. Il n'indique à aucun moment que les opérations ont été effectuées principalement pour les objets véritables, autres que fiscaux, ce qui est un préalable pour exclure les opérations du concept d'« opération d'évitement ».

Évidemment, le juge rejette l'argument du ministre suivant lequel il résultait de ces opérations une opération d'évitement « abusive ».

1.2. COMMENTAIRES

Dans ses décisions récentes, la Cour suprême a clairement indiqué que l'analyse de la DGAÉ devait se faire en trois étapes :

- établissement d'un « avantage fiscal », essentiellement une détermination de fait⁹;
- existence d'une « opération d'évitement », il s'agit encore d'une question de fait; et

(...suite)

donne lieu à un traitement fiscal différent. Dans ces cas, l'existence d'un avantage fiscal ne pourrait être établie qu'au moyen d'une comparaison entre différents mécanismes. Dans tous les cas, il faut déterminer si le contribuable a réduit, évité ou reporté un montant d'impôt payable en vertu de la Loi. »

⁸ Overs, précité, note 3, par. 15.

⁹ On se rappellera que les questions de fait sont essentiellement du ressort du tribunal de première instance.

- détermination d'une opération d'évitement « abusive », cet élément soulevant des questions mixtes de fait et de droit.

En l'espèce, le juge Little s'est conformé à cette approche :

- l'analyse mise de l'avant par le ministre manquait de rigueur. Ainsi, on établit les trois « avantages » décrits précédemment. Cependant, en cotisant, le ministre ne proposait aucunement de faire obstacle à l'un ou à l'autre de ces avantages (sauf un, en partie). Ainsi, le ministre ne proposait pas d'inclure dans le revenu de M. Overs le montant du prêt en vertu du paragraphe 15(2) L.I.R., ni n'attaquait ou ne modifiait le roulement des actions en faveur de l'épouse. Quant à l'application des règles d'attribution, le ministre ne proposait pas de permettre la déduction des intérêts et frais de garantie entre les mains de M^{me} Overs;
- si le ministre avait respecté la logique de sa cotisation, il aurait défini l'avantage fiscal visé comme la déduction d'intérêt et des frais de garantie. Partant de là, il aurait pu soutenir que l'« effet » des transactions (un examen qu'exige le paragraphe 245(2) L.I.R.) était de permettre la déduction d'intérêts sur un emprunt de M^{me} Overs effectué pour rembourser l'emprunt de son mari auprès de la Société et qui avait financé des dépenses personnelles.

Le cas *Lipson*, entendu par la Cour canadienne de l'impôt récemment, soulève cette problématique. Il sera intéressant de suivre le résultat.

2. L'AFFAIRE AXA CANADA INC. C. LA REINE¹⁰

L'application de l'article 15 L.I.R. aux avantages conférés est fréquente et, parfois, complexe comme le démontre cette décision récente de la Cour canadienne de l'impôt.

Les faits de la cause, entendue par la juge Lamarre-Proulx, impliquent leur examen à trois époques distinctes :

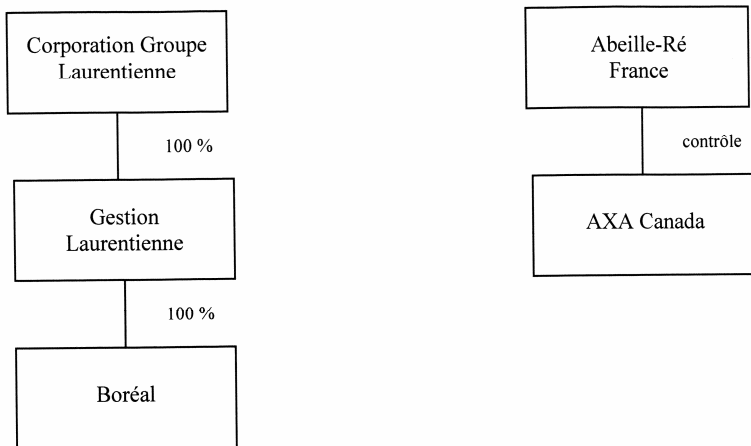
- i) le 28 septembre 1990;
- ii) la période du 29 septembre 1990 au 7 octobre 1993;

¹⁰ [2006] C.C.I. 4, 11 janvier 2006 (ci-après « *AXA Canada* »).

iii) la période du 8 octobre 1993 au 17 novembre 1993.

2.1. LA TRANSACTION DU 28 SEPTEMBRE 1990

Simplifiée quelque peu et sans tenir compte des nombreux changements de nom, la situation était la suivante :



Au cours de cette journée, AXA Canada fit l'acquisition pour 125 M\$ de 50 % du capital-actions de Gestion Laurentienne. Aux termes de la Convention de souscription (ci-après « Convention »), Corporation Groupe Laurentienne supportait envers l'acquéreur, AXA Canada, deux garanties principales :

- suffisance des réserves actuarielles;
- avoir des actionnaires minimum de 143 M\$.

Le tout faisait l'objet d'une vérification annuelle et était d'une durée de deux ans.

2.2. LA PÉRIODE DU 29 SEPTEMBRE 1990 AU 7 OCTOBRE 1993

Très tôt après l'acquisition par AXA Canada, il est devenu évident que la situation financière de Boréal allait en se détériorant et que les réserves actuarielles seraient insuffisantes (avec une incidence correspondante sur l'avoir des actionnaires). La survenance de certaines catastrophes climatiques et, surtout, le développement des réclamations étaient à la base de cet état de fait.

Plutôt que d'invoquer les clauses de garantie prévues à la Convention, ce qui aurait eu un effet dévastateur, la haute direction d'Abeille-Ré, société mère d'AXA Canada, décida de procéder à un effort de sauvetage qui s'avéra financièrement colossal :

- d'une part, l'examen des postes et de la suffisance des réserves fut reporté;
- d'autre part, Abeille-Ré accepta, dans un premier temps, d'être partie à un traité *Quote-Part/Stop Loss* et, plus tard, elle supporta la prise en charge internationale, préalablement objet d'engagements de Boréal.

Quel fut l'impact de ces décisions? Rien de moins que la survie de Boréal et, surtout, le maintien de son bilan aux normes garanties par la Convention, le tout aux dépens d'Abeille-Ré. La preuve, non contredite et acceptée par la juge, fut qu'Abeille-Ré avait subi dans l'exercice, à son niveau, des pertes d'au moins 60 M\$.

2.3. LA PÉRIODE DU 8 OCTOBRE 1993 AU 17 NOVEMBRE 1993

À l'automne 1993, le groupe Abeille décida de prendre le contrôle de Boréal. De longues et difficiles négociations eurent lieu. Élément important : l'acquisition de cette deuxième tranche allait se faire directement au niveau d'Abeille-Ré. Deux transactions expresses devinrent l'enjeu principal dans le litige fiscal :

- le 8 octobre 1993, AXA Canada cédait tous les droits qu'elle pouvait détenir aux termes de la Convention de septembre 1990 à Abeille-Ré;
- le 17 novembre 1993, Abeille-Ré faisait l'acquisition de 50 % de Gestion Laurentienne pour 75 M\$, acquittés à hauteur de 15 M\$ au comptant et, pour le solde :

« 60 000 000 \$ en opérant compensation, à la date de clôture, entre d'une part le prix d'achat, à concurrence de ce montant, et d'autre part le montant de toute réclamation de quelque nature que ce soit que peut avoir l'Acheteur à l'encontre du Vendeur¹¹. »

Sur cette toile de fond, le ministre y vit l'attribution par AXA Canada d'un « avantage » de l'ordre de 60 M\$¹² à Abeille-Ré, d'où imposition par l'effet

¹¹ *Id.*, par. 41.

¹² Pour des motifs techniques, la cotisation se basait sur un avantage d'« au moins » 22 M\$.

combiné des dispositions des paragraphes 214(3) et 215(1) L.I.R. et de la *Convention fiscale entre le Canada et la France*¹³, d'une retenue de 10 %. De l'avis du ministre, le fait de céder, lors de la transaction du 8 octobre 1993, « ses droits » dans la Convention de septembre 1990 et le fait que l'accord du 17 novembre 1993 opérait compensation étaient suffisants pour conclure à l'application du paragraphe 15(1) L.I.R.

2.4. DÉCISION

La question de savoir si un « avantage » a été conféré au sens du paragraphe 15(1) L.I.R. requiert l'établissement d'au moins deux éléments :

- l'existence d'un enrichissement économique par l'actionnaire;
- cet avantage doit avoir été conféré par la société dont le contribuable visé est actionnaire.

En concluant en faveur de l'appelante, la juge Lamarre-Proulx posa la problématique en ces termes :

« Pour donner raison au Ministre et conclure que l'appelante, Victoire Canada, a en 1993 conféré un avantage de 60 M\$ et d'au moins 22 M\$ à Abeille Ré, il me faudrait avoir la certitude qu'en 1993, Victoire Canada détenait une créance de 60 M\$ à l'encontre de CGL. Il faudrait pour cela mettre de côté ce qui s'est passé dans les faits. Ce qui s'est passé dans les faits a été admis par l'intimée, mais l'avocat de l'intimée propose que je ne doive pas en tenir compte parce que les parties n'en ont pas tenu compte dans le calcul de la créance¹⁴. »

La preuve révélait qu'en raison des efforts de sauvetage réalisés par Abeille-Ré il n'y eut jamais matière à réclamation relativement à l'insuffisance de l'avoir des actionnaires et des réserves. De façon fort juste, elle raisonna ainsi :

« Le mode de calcul d'une créance est une chose. Le droit à la créance en est une autre. Ce qui s'était réellement passé empêchait la création d'une créance valide en faveur de l'appelante à l'encontre du vendeur, CGL¹⁵. »

¹³ 1976, S.C. 1974-75-76, c. 104.

¹⁴ *AXA Canada*, précité, note 10, par. 67.

¹⁵ *Id.*, par. 78.

2.5. COMMENTAIRES

L'interprétation du paragraphe 15(1) L.I.R. n'est pas et ne doit pas être un exercice de formalisme juridique. Les tribunaux, et la décision *AXA Canada* en est une excellente illustration, y voient avant tout une question de bon sens et d'appréciation de l'ensemble des circonstances.

La cotisation en litige était fondée sur une vision statique et formaliste des événements. Statique, en ce sens que le ministre refusait systématiquement de prendre en compte les événements subséquents à la signature de la Convention de septembre 1990. Formaliste, en raison du fait qu'on s'attardait aux garanties consenties à l'origine sans tenir compte des réalités économiques survenues par la suite. Le bon sens a prévalu : Abeille-Ré avait subi des pertes de 60 M\$ et le ministre prétendait qu'elle s'était enrichie aux frais de sa filiale, qui, elle, n'avait rien perdu, pour un montant équivalent.

PARTIE I – JURISPRUDENCE RÉCENTE
LES PRINCIPES D’INTERPRÉTATION EN BIJURIDISME CANADIEN
EN CONTEXTE FISCAL, OÙ EN SOMMES-NOUS?

MICHELLE DESROSIER, NOTAIRE, M. FISC.
MINISTÈRE DE LA JUSTICE DU CANADA

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION 215

1. APPLICATION DE L’ARTICLE 8.1 DE LA *LOI D’INTERPRÉTATION*
AVANT L’AFFAIRE *9041-6868 QUÉBEC* 218

1.1. L’AFFAIRE *WOLF C. CANADA* 218

1.2. L’AFFAIRE *MRN C. BANQUE NATIONALE DU CANADA ET AUTRES* 222

1.3. L’AFFAIRE *VAILLANCOURT C. CANADA* 223

1.4. L’AFFAIRE *HÔPITAL JUIF DE RÉADAPTATION C. CANADA* 225

1.5. L’AFFAIRE *LÉVESQUE C. CANADA* 226

1.6. L’AFFAIRE *LETARTE C. CANADA* 227

1.7. L’AFFAIRE *COMBINED INSURANCE CO. OF AMERICA C. CANADA* 228

2. L’AFFAIRE *9041-6868 QUÉBEC* 229

2.1. L’AFFAIRE *9079-6038 QUÉBEC INC. C. MRN* 231

CONCLUSION 233

INTRODUCTION*

Il a été question à quelques reprises, dans le cadre de cette chronique, des principes de complémentarité et de dissociation¹ en matière d'interprétation des notions de propriété et de droits civils présentes dans les lois fédérales notamment dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*². Sans élaborer outre mesure, rappelons simplement que la complémentarité peut être définie comme l'utilisation des règles, principes ou notions de droit privé provincial aux fins de l'application d'un texte législatif fédéral qui fait référence à ces notions sans en définir la portée. La dissociation est, quant à elle, représentée par l'effet de la décision du législateur fédéral d'adopter ses propres règles de droit privé aux fins d'une loi fédérale ou d'adopter les règles d'un système de droit et de les appliquer au texte de loi en question, et ce, de façon claire ou implicite³.

Le principe de la complémentarité est désormais codifié à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*⁴ qui prévoit que :

« Le droit civil et la common law font pareillement autorité et sont tous deux sources de droit en matière de propriété et de droits civils au Canada et, s'il est nécessaire de recourir à des règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils en vue d'assurer l'application d'un texte dans une province, il faut, sauf règle de droit s'y opposant, avoir recours aux règles,

* Les opinions exprimées dans le présent texte n'engagent que l'auteure et ne correspondent pas nécessairement à celles du ministère de la Justice du Canada.

¹ Mathieu LEGRIS et André OUELLETTE, « La place du droit privé au sein des lois fédérales : l'affaire *St-Hilaire* et les fiches terminologiques bijuridiques », (2002), vol. 23, n° 1 *Revue de planification fiscale et successorale* 197-216; Benoit MANDEVILLE, « Harmonisation des lois fiscales : asymétrie vs uniformisation », (2002), vol. 23, n° 2 *Revue de planification fiscale et successorale* 393-405; Martin LAMOUREUX, « Harmonisation des lois fiscales – La dissociation : un mécanisme d'exception – Partie III », (2003), vol. 23, n° 4 *Revue de planification fiscale et successorale* 735-748; Marie-Claude GAUDREAU, « Bijuridisme législatif : fondements et mode d'emploi », (2003), vol. 24, n° 3 *Revue de planification fiscale et successorale* 759-780.

² L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »).

³ Pour une étude exhaustive des notions de complémentarité et dissociation, le lecteur peut se référer au texte suivant : Jean-Maurice BRISSON et André MOREL, « Droit fédéral et droit civil : complémentarité, dissociation », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien, Recueil d'études*, Ottawa, Ministère de la Justice du Canada, 1997, pp. 213-264.

⁴ L.R.C. (1985), c. I-21 et mod.

principes et notions en vigueur dans cette province au moment de l'application du texte. »

Cependant, les principes d'interprétation énoncés à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* sont soumis à une exception générale expresse, formulée comme suit : « sauf règle de droit s'y opposant » en français ou « unless otherwise provided by law » en anglais, de sorte que le législateur peut toujours recourir à la dissociation par l'adoption ou le recours à des règles de droit privé différentes de celles applicables à la province d'application. Les propos de M^e Molot nous éclairent sur la portée de cette exception :

« [...] Dans le cas de l'article 8.1, il semble qu'à deux étapes du processus d'interprétation un texte fédéral puisse s'"opposer". Le texte fédéral peut rendre non "nécessaire de recourir" aux principes provinciaux de droit privé, ou il peut faire ressortir clairement l'intention qu'on n'ait pas recours aux règles, principes et notions de la province concernée. Une loi pourrait, par exemple, définir de manière si exhaustive ses propres termes que cela exclue implicitement tout recours au droit provincial comme source externe d'interprétation, ce qui dénoterait une intention contraire quant à la nécessité de "recourir à des règles [...] dans une province"⁵. »

Une question se pose : une règle de droit comprend-elle une règle qui serait développée par les tribunaux, ou se limite-t-elle exclusivement à celle adoptée par le législateur? Les tribunaux ne se sont pas encore penchés sur cette question⁶. Toutefois, le professeur Duff rejette l'idée d'appliquer certains précédents comme exception au principe de la complémentarité : « [...] Certes, la jurisprudence ne devrait pas être considérée comme "règles de droit" au sens de l'exclusion du nouvel article 8.1 afin de ne pas diluer la signification de la disposition. [...] »⁷. Au contraire, le professeur Grenon considère qu'on devrait

⁵ Henry L. MOLOT, « Article 8 du projet de loi S-4 : Modification de la *Loi d'interprétation* », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien*, Deuxième publication, fascicule 6, Ottawa, Ministère de la Justice du Canada, 2001, pp. 1-21, à la page 20.

⁶ Comme point de départ à une plus vaste réflexion, le lecteur peut consulter le texte suivant : Pierre ARCHAMBAULT (juge), « Contrat de travail : Pourquoi *Wiebe Door Services Ltd.* ne s'applique pas au Québec et par quoi on doit le remplacer », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien – Deuxième recueil d'études en fiscalité (2005)*, Montréal, Association de planification fiscale et financière - Ministère de la Justice du Canada, 2005, pp. 2:1-86, aux pages 2:15 et suiv.

⁷ David G. DUFF, « La Loi de l'impôt sur le revenu et le droit privé au Canada : Complémentarité, dissociation et bijuridisme », (2003), vol. 51, n° 1 *Revue fiscale canadienne* 64-132, p. 118.

donner un sens large au texte de loi « sauf règle de droit s’y opposant » pour ainsi tenir compte de la jurisprudence⁸.

Le concept général de la complémentarité codifié à l’article 8.1 de la *Loi d’interprétation* a été relevé par les tribunaux canadiens dans certains jugements de nature fiscale. L’objet de la partie I de la présente chronique est donc d’analyser ces jugements. Depuis 2001, année de l’adoption de l’article 8.1 de la *Loi d’interprétation*, peu de causes de nature fiscale y faisant référence se sont retrouvées devant les tribunaux. Cela s’explique possiblement par le fait que cette disposition relativement récente a été peu plaidée. N’ayant été appliqué jusqu’à tout récemment en matière fiscale que dans des affaires présentées devant la Cour canadienne de l’impôt, c’est le 17 octobre dernier qu’il a atteint un point tournant lorsque la Cour d’appel fédérale a appliqué ses principes de façon non équivoque dans l’affaire *9041-6868 Québec inc. c. MRN*⁹. Nous croyons que cette affaire aura un effet d’entraînement puisqu’elle a été entendue par une instance supérieure et, contrairement à certains des jugements qui seront analysés dans le cadre de la présente partie, l’unanimité des juges dans cette affaire est on ne peut plus explicite quant à son application dans un contexte où le principe de la complémentarité est invoqué pour interpréter des dispositions d’une loi fiscale qui font appel à des notions de droit privé. Mais avant de commenter cette affaire, il nous semble opportun de procéder à l’analyse des causes de nature fiscale qui ont fait appel ou à tout le moins souligné l’existence de l’article 8.1 de la *Loi d’interprétation*.

Curieusement, la grande majorité de ces jugements portent sur le statut d’employé ou celui de travailleur autonome aux fins de déterminer si un emploi assurable était exercé en vertu de la *Loi sur l’assurance-emploi*¹⁰.

⁸ Aline GRENON, « The Interpretation of Bijural or Harmonized Federal Legislation: Schreiber v. Canada (A.G.) », (2005), vol. 84 *Revue du Barreau canadien* 131, p. 146.

⁹ [2005] C.A.F. 334 (ci-après « *9041-6868 Québec* »).

¹⁰ L.C. 1996, c. 23 (ci-après « L.A.E. »).

1. APPLICATION DE L'ARTICLE 8.1 DE LA LOI D'INTERPRÉTATION AVANT L'AFFAIRE 9041-6868 QUÉBEC

1.1. L'AFFAIRE WOLF C. CANADA¹¹

Les faits dans cette affaire sont relativement simples. L'appelant, résident des États-Unis, a fourni des services à Canadair Ltd. (ci-après « Canadair ») à Ville Saint-Laurent au Québec en tant que consultant en aérospatiale. Il a décroché son contrat avec Canadair par l'intermédiaire d'une société connue sous le nom de Kirk-Mayer of Canada Ltd. (ci-après « Kirk-Mayer »), située en Alberta. Le contrat a été signé en 1990 et renouvelé jusqu'en 1995. Une fois le travail assigné, l'appelant le faisait seul et sans directives sur la façon dont il devait accomplir ses tâches. Il pouvait être invité à travailler sur plusieurs projets en même temps mais ce faisant, devait accomplir ses tâches aussitôt que possible de façon à remplir certains objectifs. L'appelant avait accès aux archives de Canadair ainsi qu'à l'ordinateur spécialisé de la société qui pouvait traiter une quantité considérable d'information. Il ne recevait aucun avantage social ni ne participait à un régime de retraite. Pour les années en cause, le ministre du Revenu a refusé les dépenses réclamées par l'appelant sur la base que ce dernier occupait un emploi auprès de Kirk-Mayer et qu'en vertu des règles fiscales applicables, il était assujéti à l'impôt canadien. L'appelant soutenait au contraire, puisqu'il était résident des États-Unis, qu'il ne disposait pas de façon habituelle d'une base fixe au Canada et qu'enfin il devait être considéré comme un entrepreneur indépendant, son revenu ne pouvait être imposé que par les autorités américaines, et ce, en vertu de l'article XIV de la *Convention entre le Canada et les États-Unis en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*¹². Il a été convenu par les parties au litige que la loi applicable était celle du Québec.

Par conséquent, la question en litige consistait à savoir si, à l'époque en cause, l'appelant était un employé de Kirk-Mayer ou un entrepreneur indépendant. La Cour d'appel fédérale a accueilli unanimement l'appel et a donc infirmé le jugement de la Cour canadienne de l'impôt¹³ dans lequel le juge Lamarre a établi que l'appelant était un employé. Les trois juges ont décidé qu'il était un travailleur indépendant mais en invoquant des principes légaux ou jurisprudentiels différents.

¹¹ [2002] C.A.F. 96 (ci-après « *Wolf* »).

¹² S.C. 1984, c. 20 et mod.

¹³ *Wolf c. La Reine*, [2000] A.C.I. (Quicklaw) n° 696.

Après avoir formulé les dispositions applicables établies aux articles 2085 et suivants du *Code civil du Québec*¹⁴ quant aux définitions et aux distinctions entre le contrat de travail et le contrat de service et considéré que ces dispositions ne modifient pas de façon substantielle l'état antérieur du droit au Québec, la juge Desjardins conclut qu'on était en présence d'un contrat de service. Elle appuie cette affirmation sur le constat fait par les tribunaux québécois qui ont reconnu que la distinction clé entre un contrat de travail et un contrat de service consistait dans l'élément de subordination ou de contrôle. Cependant, sans faire appel à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*, la juge Desjardins, tout comme l'avait fait le juge MacGuigan dans l'affaire *Wiebe Door Services Ltd. c. Canada*¹⁵, a décidé que les règles de droit civil et de common law en matière de contrats de travail étaient identiques. Cette dernière s'est en effet exprimée ainsi :

« 48 Dans l'affaire *Hôpital Notre-Dame de l'Espérance et Théoret c. Laurent*, [1978] 1 R.C.S. 605, un cas de responsabilité civile délictuelle, la Cour suprême du Canada a été appelée à déterminer si un médecin était un employé de l'hôpital où la partie plaignante avait été traitée. Le juge Pigeon, au nom de la Cour, a cité et approuvé André Nadeau, *Traité pratique de la responsabilité civile délictuelle*, (Montréal: Wilson & Lafleur, 1971), page 387, qui avait fait remarquer que "le critère essentiel destiné à caractériser les rapports de commettant à préposé est le droit de donner des ordres et instructions au préposé sur la manière de remplir son travail" (page 613). Le juge Pigeon avait alors cité la célèbre affaire *Curley v. Latreille* (1920), 60 R.C.S. 131, où il avait été noté que la règle était identique à la common law sur ce point (ibid., aux pages 613 et 614).

49 En conséquence, la distinction entre un contrat de travail et un contrat de service aux termes du *Code civil du Québec* peut être examinée à la lumière des critères élaborés au cours des années, tant en droit civil qu'en common law.

[...]

78 La juge de la Cour de l'impôt a, à mon sens, accordé beaucoup trop de poids à l'élément de contrôle. J'estime que ce facteur est neutre dans les circonstances vu qu'il était compatible avec l'un ou l'autre statut. Le degré de contrôle n'est pas un bon indice de la nature de la relation entre les parties et ne détermine pas le statut d'un employé. »

Le juge Décary a également conclu qu'il y avait contrat de service à la fois sur la base des faits mais selon l'approche qu'il ne faut pas adopter les critères de la common law pour déterminer s'il y a ou non contrat de travail ou contrat

¹⁴ L.Q. 1991, c. 64 (ci-après « C.c.Q. »).

¹⁵ [1986] 3 C.F. 533 (C.A.F.) (ci-après « *Wiebe Door* »).

de service lorsque la situation en litige est régie par le droit québécois. Dans ces circonstances, seuls les concepts établis dans le *Code civil du Québec* sont pertinents. Voici sa conclusion :

« 102 Si nous passons maintenant à l'interprétation des notions d'«entrepreneurs indépendants» et d'«employés» au regard d'un contrat signé au Canada, il faut se souvenir que les règles de common law s'appliqueront si le contrat en cause doit être interprété conformément aux lois d'une province autre que le Québec et que le *Code civil du Québec* s'appliquera si le contrat en cause doit être interprété conformément aux lois de la province de Québec (voir *St-Hilaire c. Canada (Procureur général)*, [2001] 4 C.F. 289 (C.A.), aux paragraphes 38 et suivants; la *Loi d'harmonisation no 1 du droit fédéral avec le droit civil*, L.C. 2001, ch. 4; la *Loi d'interprétation* [L.R.C. (1985) ch. I-21], articles 8.1 et 8.2, édicté par l'article 8 de la *Loi d'harmonisation no 1 du droit fédéral avec le droit civil*). »

Soulignons que même si les faits dans cette affaire étaient survenus au début des années 1990 pour s'étaler sur une période de six ans, il a tout de même été fait mention des dispositions de la *Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil*¹⁶ sanctionnée le 1^{er} juin 2001. Bien que l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* ait codifié le principe de la complémentarité développé par les tribunaux, est-ce que les dispositions de cette loi, qui sont entrées en vigueur le 1^{er} juin 2001, sont applicables pour l'interprétation d'une disposition d'un texte législatif à l'égard de faits survenus dans une période précédant ce moment¹⁷?

La mention de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* dans les motifs d'un jugement devrait avoir pour conséquence, dans une situation de détermination du statut d'un travailleur comme c'était le cas dans l'affaire *Wolf*, d'amener le

¹⁶ L.C. 2001, c. 4.

¹⁷ P. ARCHAMBAULT, *loc. cit.*, note 6, 2:19, note 29; dans son texte, le juge Archambault expose son point de vue sur cette question comme suit :

« [...] il faut appliquer la LAE telle qu'elle était durant cette période donnée et appliquer les notions de droits civils en vigueur à ce "moment de l'application du texte" (pour utiliser les mots de l'art. 8.1 LI). (Selon moi, le moment de l'application du texte n'est pas celui où un juge applique lesdites notions quelques mois ou années plus tard.) Si la période pertinente est antérieure au 1^{er} juin 2001, soit la date de l'entrée en vigueur de cet article, il faut se demander s'il est applicable pour l'interprétation de la LAE à l'égard de cette période. De prime abord, comme rien n'indique que cet article s'applique de façon rétroactive à une période pertinente antérieure au 1^{er} juin 2001, il faudrait appliquer le principe de complémentarité jurisprudentiel et non le principe de complémentarité plus contraignant de l'art. 8.1 LI. »

tribunal à appliquer les critères de l'article 2085 C.c.Q. de façon à considérer qu'à part le travail et la rémunération, le lien de subordination est le seul critère décisif dans la détermination du statut d'une personne.

Or, dans l'arrêt *Wolf*, quoiqu'il ait été fait mention de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*, il n'en demeure pas moins que le juge Décary a conclu au statut d'entrepreneur indépendant non en faisant appel au critère du lien de subordination, mais par la recherche de l'intention des parties lors de la conclusion de leur contrat. Il est d'ores et déjà admis que la détermination du lien de subordination est ardue puisque les critères ou indices à appliquer sont plus ou moins connus et peuvent être différents selon que la personne soit un travailleur spécialisé ou non. C'est ce que laisse entendre le juge Décary au paragraphe 114 de l'arrêt *Wolf*, lorsqu'il écrit :

« 114 Je comprends que dans l'affaire *Sagaz*, le juge Major a déclaré qu'«il faut toujours prendre en considération le degré de contrôle que l'employeur exerce sur les activités du travailleur» (au paragraphe 47), mais il a aussi affirmé que, au paragraphe 48:

Ces facteurs, il est bon de le répéter, ne sont pas exhaustifs et il n'y a pas de manière préétablie de les appliquer. Leur importance relative respective dépend des circonstances et des faits particuliers de l'affaire.

ce qui montre sa réticence à énoncer en termes absolus des exigences particulières qui ne sont peut-être pas adaptées à toutes les circonstances. Il peut très bien y avoir des cas où, si l'on examine les parties au lieu de l'ensemble, on en arrive à trahir la réalité. Il se peut très bien que ce soit le cas en l'espèce, le facteur de contrôle ayant été jugé neutre et à bon droit par Mme la juge Desjardins. Je peux ajouter que je trouve quelque peu curieux que le contrôle soit énuméré parmi les facteurs à prendre en considération dans une analyse dont l'objectif est précisément de déterminer, au regard du *Code civil du Québec*, s'il y a un contrôle ou non. »

Il est intéressant de noter que le juge Décary laisse tout de même entrevoir, à bon droit, son étonnement à la fin de cet énoncé quant au fait de considérer la notion de contrôle comme un facteur parmi d'autres alors qu'elle devrait être au cœur même de l'analyse à faire par les tribunaux lorsque la province d'application du texte est le Québec.

Enfin, le juge Noël ne semble pas s'être exprimé sur la pertinence de faire référence au droit civil du Québec dans la détermination du statut du travailleur dans cette affaire. Il a tout simplement fait appel à l'intention des parties pour trancher puisque, selon lui, l'évaluation du critère de contrôle, du critère d'intégration et de la propriété des outils n'était pas concluante.

Ainsi, dans cette affaire, la mention de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* n'est pas vraiment concluante puisque seul un des trois juges

en a tenu compte dans ses motifs, et ce, de façon subsidiaire. En effet, il en a été question par le juge Décary lorsqu'il discutait de l'interprétation à donner aux notions d'« entrepreneurs indépendants » et d'« employés » alors qu'il a plutôt décidé en tenant compte de l'intention des parties.

1.2. L'AFFAIRE *MRN c. BANQUE NATIONALE DU CANADA ET AUTRES*¹⁸

Il s'agissait dans cette affaire du recouvrement de déductions à la source déduites et non remises. La preuve révélait que des hypothèques mobilières avaient été enregistrées au Registre des droits personnels et réels mobiliers par les institutions financières sur les biens appartenant à leurs débiteurs respectifs. Ces derniers avaient fait défaut de remettre au fisc les montants retenus à même les salaires versés à leurs employés.

Les paragraphes 227(4) L.I.R. et 86(2) L.A.E. stipulent que toute personne qui déduit ou retient un montant en vertu de ces lois est réputée le détenir en fiducie pour Sa Majesté. Les paragraphes 227(4.1) L.I.R. et 86(2.1) L.A.E. prévoient qu'en cas de non-versement, cette fiducie s'étend aussi aux biens de la personne, incluant ceux détenus par un créancier garanti.

La question qui nous intéresse en l'espèce est de savoir si le droit privé provincial est applicable à titre supplétif au régime fédéral quant à la procédure à suivre par la Couronne pour faire valoir les droits qui lui sont échus en vertu des paragraphes 227(4.1) L.I.R. et 86(2.1) L.A.E.

D'emblée, la Cour d'appel fédérale a établi que, quoiqu'il soit possible de recourir au droit privé des provinces à titre supplétif lorsqu'une loi fédérale est silencieuse quant au mode de recouvrement et que cette possibilité est maintenant prévue aux articles 8.1 et 8.2 de la *Loi d'interprétation*, ce recours est impossible lorsque la loi applicable prévoit des règles spécifiques. Le juge Noël au nom de la Cour a décidé comme suit :

« 33 Ainsi, pour que l'on puisse recourir au droit d'une province en matière de propriété et droit civil en vue d'assurer l'application d'un texte de loi fédéral dans cette province, à titre supplétif, il faut d'une part qu'il soit nécessaire de recourir à ce droit et d'autre part qu'aucune règle de droit fédéral ne s'y oppose.

34 Or, les dispositions de la LIR et la LAE portant sur les fiducies réputées sont complètes et explicites quant à leur effet sur les biens repris par les créanciers garantis suite à l'exercice de leur garantie si l'on se fie aux motifs de la Cour

¹⁸ [2004] C.A.F. 92.

suprême dans *First Vancouver*: Sa Majesté a une priorité absolue sur le produit découlant des biens assujettis à la fiducie réputée, lequel doit être payé au Receveur général. »

Ce jugement est un exemple parfait de dissociation expresse prévue dans une loi fédérale. Une question se pose cependant : le juge Noël, qui était demeuré silencieux quant à l'application potentielle de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* dans l'affaire *Wolf*, aurait-il appliqué cette disposition au présent litige n'eût été le libellé explicite des dispositions applicables de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de la *Loi sur l'assurance-emploi*?

1.3. L'AFFAIRE *VAILLANCOURT C. CANADA*¹⁹

L'affaire *Vaillancourt* concerne une situation d'emploi assurable dans un contexte d'assurance-emploi. L'appelant se considérait pour la période pertinente (du 27 mai au 31 décembre 2002) comme l'employé de la Fondation québécoise de la déficience intellectuelle (ci-après « Fondation ») alors que le ministre du Revenu le considérait comme un travailleur autonome sur la base que le contrat entre les parties constituait un contrat de service. Par conséquent, la question en litige était de déterminer la nature véritable de la relation entre M. Vaillancourt et la Fondation durant la période pertinente. S'agissait-il d'une relation entre un client et un prestataire de services ou d'une relation entre un employeur et son employé?

Sans reprendre les faits en détail, soulignons toutefois qu'une entente d'une année avait été signée au Québec entre les deux parties, précisant que le contribuable était embauché comme travailleur autonome. Ses tâches consistaient à développer un projet d'installation de boîtes de récupération de vêtements, préparer un document promotionnel, visiter différents commerces, signer des ententes avec des gens d'affaires afin d'installer des boîtes de récupération à certains endroits et rendre des services au payeur pour plus ou moins 40 heures par semaine. Il a été amené en preuve que l'appelant pouvait utiliser les locaux du payeur et que ce dernier lui fournissait certains biens.

À la suite de l'analyse des faits et compte tenu des règles applicables, le juge Archambault a conclu que M. Vaillancourt était, pour la période visée, un travailleur autonome. Il est intéressant de reproduire les passages du jugement qui soulignent le point de départ de la démarche intellectuelle du juge et l'importance qu'il accorde à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* :

¹⁹ [2005] C.C.I. 328 (ci-après « *Vaillancourt* »).

« 10 Cet article (art. 5 LAE) définit un emploi assurable comme comprenant un emploi occupé en vertu d'un contrat de louage de services (lequel est synonyme de contrat de travail). Or, la Loi ne définit pas ce qui constitue un tel contrat. Comme le contrat du 27 mai 2002 de monsieur Vaillancourt est régi "par les lois du Québec" et que le contrat de louage de services est une notion de droit civil que l'on trouve dans le *Code civil du Québec (Code civil)*, c'est en vertu des dispositions pertinentes du *Code civil* qu'il faudra déterminer la nature de ce contrat. À l'égard de toute période d'emploi postérieure au 30 mai 2001, telle est la démarche que les tribunaux doivent suivre depuis l'entrée en vigueur le 1^{er} juin 2001, de l'article 8.1 de la Loi d'interprétation, L.R.C. (1985), ch. I-21, modifié. [Les notes ont été omises]

[...]

15 À mon avis, les règles régissant le contrat de travail en droit québécois ne sont pas identiques à celles de la common law et, par conséquent, il n'est pas approprié d'appliquer des décisions de common law comme les arrêts *Wiebe Door Services Ltd. c. M.R.N.*, [1986] 3 C.F. 553 (C.A.F.) et *671122 Ontario Ltd. c. Sagaz Industries Canada Inc.*, [2001] 2 R.C.S. 983, 2001 CSC 59. Au Québec, un tribunal n'a pas d'autre choix que de conclure à l'existence ou à l'absence du lien de subordination pour décider si un contrat constitue un contrat de travail ou un contrat de service. » [Les notes ont été omises]

Deux commentaires sont pertinents en l'espèce : le juge Archambault laisse entendre que les dispositions de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* sont applicables uniquement à partir de leur date d'entrée en vigueur²⁰. Cette position semble aller à l'encontre des propos avancés par le juge Décary dans l'affaire *Wolf*.

Ensuite, il précise que dans l'analyse des faits nécessaires à la détermination de la nature du contrat, l'entente écrite entre les parties est un élément important surtout lorsque l'intention des parties y est clairement manifestée. Cependant, une mise en garde s'impose : « les tribunaux ont refusé de s'en remettre uniquement à la qualification ou à la dénomination que les parties donnent à leur entente. Il faut vérifier la conformité de l'entente avec les dispositions du *Code civil* en examinant avec soin de quelle façon le contrat a été exécuté²¹ ».

²⁰ Il renvoie d'ailleurs le lecteur au texte qu'il a écrit, cité à la note 6 du présent article, pour plus d'explications.

²¹ *Vaillancourt*, précité, note 19, par. 18.

1.4. L'AFFAIRE *HÔPITAL JUIF DE RÉADAPTATION C. CANADA*²²

Le juge Archambault s'est distingué dans la cause *Hôpital* qui concerne encore une fois le statut d'un travailleur aux fins de la *Loi sur l'assurance-emploi*. La question en litige portait essentiellement sur la nature de la relation contractuelle qui liait l'intervenante à l'appelante durant la période pertinente. Il fallait donc décider si cette personne était liée par un contrat de travail ou par un contrat de service. Or, le juge Archambault donne des directives détaillées sur la façon de procéder à la détermination du statut du travailleur ainsi que sur l'approche qui permettra au tribunal de résoudre le litige. Qui plus est, constant dans son approche, il reprend en quelque sorte les propos qu'il a tenus dans l'affaire *Vaillancourt* mais de façon plus élaborée. Parmi les faits analysés, il a été admis en preuve qu'une entente était intervenue au Québec entre l'intervenante et l'appelante, et que l'intervenante, orthophoniste, exerçait donc une activité hautement spécialisée. La Cour a conclu que l'intervenante était pour la période en cause une employée de l'appelante²³. Constatant que la *Loi sur l'assurance-emploi* définit un emploi assurable comme comprenant l'emploi exercé en vertu d'un contrat de louage de services et que la *Loi sur l'assurance-emploi* ne définit pas ce qui constitue un tel contrat, la Cour a établi que c'est en vertu des dispositions pertinentes du *Code civil du Québec* qu'il faut déterminer la nature de ce contrat puisque l'entente était intervenue au Québec et que le contrat de louage de services est une notion de droit civil que l'on trouve dans ce code. Le juge Archambault fait alors mention du principe de complémentarité codifié à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* à l'appui de sa démarche.

Faisant référence aux dispositions pertinentes du *Code civil du Québec*, il poursuit :

« 24 Lorsqu'on analyse ces dispositions du *Code civil*, il en ressort clairement qu'il y a trois conditions essentielles quant à l'existence d'un contrat de travail : i) une prestation de travail fournie par le salarié; ii) une rémunération pour ce

²² [2005] C.C.I. 260 (ci-après « *Hôpital* »).

²³ Le juge Archambault justifie sa conclusion en donnant certaines raisons exposées dans P. ARCHAMBAULT, *loc. cit.*, note 6, par. 64 à 73 dont voici l'intégralité du paragraphe 73 :

« En conclusion, depuis l'entrée en vigueur du Code civil en 1994 et de l'article 8.1 LI en 2001, il ne convient plus d'appliquer les décisions de common law, comme *Sagaz* et *Wiebe Door*, pour déterminer quels sont les éléments constitutifs essentiels d'un contrat de travail québécois. Il faut plutôt appliquer les dispositions pertinentes du Code civil, qui définissent de façon claire et précise le contrat de travail. [...] »

travail payée par l'employeur; et iii) un lien de subordination. Ce qui distingue nettement le contrat de service du contrat de travail, c'est l'existence du lien de subordination, c'est-à-dire le fait pour l'employeur d'avoir un pouvoir de direction ou de contrôle sur le travailleur.

[...]

26 Ajoutons que ce qui est la marque d'un contrat de travail, ce n'est pas le fait que la direction ou le contrôle a été exercé effectivement par l'employeur, mais le fait qu'il avait le pouvoir de l'exercer.²⁴

[...]

28 À mon avis, les règles régissant le contrat de travail en droit québécois ne sont pas identiques à celles de la common law et, par conséquent, il n'est pas approprié d'appliquer des décisions de common law comme les arrêts *Wiebe Door Services Ltd. c. Ministre du Revenu national*, [1986] 3 C.F. 553 (C.A.F.) et *671122 Ontario Ltd. c. Sagaz Industries Canada Inc.*, [2001] 2 R.C.S. 983, 2001 CSC 59. Au Québec, un tribunal n'a pas d'autre choix que de conclure à l'existence ou à l'absence du lien de subordination pour pouvoir conclure qu'un contrat constitue un contrat de travail ou bien un contrat de service. C'est ce que le juge Létourneau de la Cour d'appel fédérale a fait dans l'affaire *D & J Driveway*, où il a conclu à l'absence d'un contrat de travail en se fondant sur les dispositions du *Code civil* et, en particulier, en constatant l'absence d'un lien de subordination, lequel il a décrit comme "la caractéristique essentielle du contrat de travail". » [Les notes ont été omises]

Par conséquent, même si le travail exercé par l'intervenante était spécialisé et que de ce fait, il était improbable que l'employeur puisse exercer un contrôle sur la manière d'accomplir les tâches à effectuer, il n'en demeure pas moins que pour la Cour, ce critère du contrôle demeure crucial. Ainsi, comme l'a souligné le juge Archambault, l'important ce n'est pas le fait que la direction ou le contrôle ait été exercé effectivement par l'employeur, mais le fait que ce dernier avait le pouvoir de l'exercer.

1.5. L'AFFAIRE *LÉVESQUE C. CANADA*²⁵

Encore une fois, il s'agissait dans cette affaire de déterminer la nature du travail exercé par l'intervenante qui avait été engagée comme gardienne des

²⁴ La Cour fait référence alors à l'affaire *Gallant c. MRN*, [1986] C.A.F. (Quicklaw) n° 330, dans laquelle le juge Pratte de la Cour d'appel fédérale affirme : « [...] Ce qui est la marque du louage de services, ce n'est pas le contrôle que l'employeur exerce effectivement sur son employé, c'est plutôt le pouvoir que possède l'employeur de contrôler la façon dont l'employé exécute ses fonctions ».

²⁵ [2005] C.C.I. 248.

enfants de l'appelant dont l'épouse était décédée. L'intervenante exerçait son activité au Québec. L'appelant ne s'est jamais considéré comme un employeur de sorte que les cotisations au régime de l'assurance-emploi n'ont pas été effectuées. Le ministre du Revenu a cotisé l'appelant sur la base que l'intervenante exécutait ses tâches en vertu d'un contrat de travail.

Le juge Dussault a d'abord reconnu la difficulté de distinguer de façon précise le contrat de travail du contrat d'entreprise dans des situations où l'on rend des services à domicile sans rapport avec les activités du payeur. Il considère que l'exercice est encore plus difficile lorsque le payeur n'est même pas sur les lieux, comme dans le cas de garde d'enfants.

Cependant, avant même de chercher à caractériser le contrat en question, il mentionne que « depuis le 1^{er} juin 2001, le législateur a spécifiquement prévu à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* un renvoi au droit privé de la province où le litige tire son origine lorsqu'il est nécessaire de recourir à des notions appartenant au domaine des droits civils de cette province ». Il reconnaît donc l'importance de cette disposition qui lui dicte de recourir aux articles pertinents du *Code civil du Québec* où sont établis les critères permettant de distinguer le contrat de travail du contrat d'entreprise.

Afin de déterminer s'il existait un lien de subordination entre l'intervenante et l'appelant, la Cour s'est penchée sur une cause²⁶ entendue par la Cour du Québec où la juge Fradette a fourni une série d'indices pouvant permettre de déterminer s'il y a subordination ou pas. Elle considère également pertinent d'accorder une certaine importance à l'intention des parties comme l'a fait le juge Décary dans l'arrêt *Wolf*.

1.6. L'AFFAIRE *LETARTE C. CANADA*²⁷

Dans cette affaire, la Cour devait déterminer si le fonds de revenu viager (ci-après « FRV ») détenu par l'appelant constituait un fonds enregistré de revenu de retraite (ci-après « FERR ») comme l'alléguait le ministre du Revenu ou s'il constituait plutôt un autre type de « rente viagère prévue par un régime de retraite ou d'autres pensions, ou en provenant » compris dans la définition de « revenu de pension » au paragraphe 118(7) L.I.R. comme le soutenait le contribuable. Si le FRV se qualifie de FERR, le contribuable n'a pas droit au

²⁶ *Seitz c. Entraide populaire de Lanaudière inc.*, C.Q. Joliette (chambre civile), n° 705-22-002935-003, 16 novembre 2001; [2001] J.Q. (Quicklaw) n° 7635.

²⁷ [2005] C.C.I. 420.

crédit pour pension alors que s'il entre dans la définition de « revenu de pension », le contribuable peut prendre ledit crédit.

Puisque le concept de FRV n'a jamais été défini par la jurisprudence et qu'il n'existe pas dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* de définition de ce que constitue un tel fonds, la Cour s'est tournée vers d'autres sources d'interprétation pour enfin décider qu'un FRV ne donnait pas droit au crédit de pension. Ce qui est intéressant dans cette affaire est le fait que la Cour ait fait référence à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* dans un contexte où il n'était pas question d'une notion relevant du domaine de la propriété et des droits civils régis par le *Code civil du Québec* mais s'il s'agissait plutôt d'une définition d'un produit financier figurant dans le *Règlement sur les régimes complémentaires de retraite*²⁸. Selon la Cour, dans une situation où un concept n'est ni défini par la jurisprudence ni par la loi, il devient utile de prendre en considération le droit de la province, en l'instance la province de Québec (c'est à ce moment que la Cour fait référence à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*), le sens grammatical du terme en question et finalement toute autre source d'interprétation.

S'il y avait eu une définition de FRV développée par la jurisprudence, la Cour aurait-elle néanmoins considéré l'application potentielle de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*? À notre avis, cette définition aurait pu provenir de causes de common law sans qu'il n'y ait eu une volonté implicite ou explicite du législateur de s'opposer au recours au droit civil supplétif de la province où a lieu la transaction analysée. Dans ces circonstances, nous sommes d'avis que les tribunaux devraient tout de même avoir recours à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* dans une telle situation puisqu'un FRV est un concept de droit privé.

1.7. L'AFFAIRE COMBINED INSURANCE CO. OF AMERICA C. CANADA²⁹

Il s'agit encore une fois d'une décision portant sur la nature du travail exercé par un travailleur aux fins de savoir si ce travail constituait un emploi assurable au sens de la *Loi sur l'assurance-emploi*. L'appelante a été engagée, pour la période du 18 août 2003 au 16 janvier 2004, pour vendre au Québec des polices d'assurance aux clients actuels et potentiels de la compagnie d'assurances en question. La Cour a établi qu'à la lumière des indices qui ont été énumérés et appliqués dans cette affaire, le degré de contrôle dans la relation

²⁸ R.Q. c. R-15.1, r.1.

²⁹ [2005] C.C.I. 478.

entre les parties était tel qu'il y avait un lien de subordination suffisant pour conclure à un contrat de travail plutôt qu'à un contrat d'entreprise. Dans le cadre de son analyse, le juge McArthur fait état du droit applicable comme suit :

« 11 Ainsi, la subordination ou l'exercice d'un pouvoir de contrôle constitue un facteur plus important, voire déterminant, selon le droit québécois. La *Loi sur l'assurance-emploi*, qui est applicable au présent litige, est une loi fédérale. Or, depuis le 1^{er} juin 2001, l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*, L.R.C. 1985, ch. I-21, exige que soit appliqué le droit privé de la province d'où provient le litige lorsque des notions de droit privé sont en jeu [...]

12 Compte tenu de ces dispositions législatives, il n'y a pas lieu d'entamer un débat sur le caractère préférable de l'approche à plusieurs critères privilégiée par *Wiebe Door* et *Sagaz* en common law. Le législateur québécois a explicitement indiqué que l'existence d'un lien de subordination entre les parties distingue le contrat de travail du contrat d'entreprise ou de service. »

Quoique, peu après son adoption, son application ait été faite de façon timide, on s'aperçoit que l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* apparaît de plus en plus dans les jugements comme une règle à appliquer dans les circonstances où des concepts de droit privé interviennent sans être définis dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou la *Loi sur l'assurance-emploi*. Ce constat est encore plus probant depuis le jugement de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire 9041-6868 Québec.

2. L'AFFAIRE 9041-6868 QUÉBEC

Cette affaire marque à notre avis un point déterminant dans l'application de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* en matière fiscale lorsque la propriété ou les droits civils sont en jeu à tout le moins dans les situations de détermination de la nature du travail effectué par une personne. En effet, émanant de la Cour d'appel fédérale, ce jugement unanime explique de façon claire et non équivoque la démarche à suivre par les tribunaux lorsque la disposition en litige incorpore des notions de droits civils, et l'importance de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* dans cette démarche.

Deux questions étaient en litige dans cette cause à savoir si le travail effectué par M. Tambeau, actionnaire de 9041-6868 Québec inc., constituait un emploi assurable auprès de la société appelante, au sens de l'alinéa 5(1)a) L.A.E. et, le cas échéant, si cet emploi assurable était exclu en raison de l'alinéa 5(2)b) L.A.E. L'issue de cette affaire est plus ou moins pertinente aux fins de la présente chronique. En fait, la démarche suivie unanimement par la Cour importe et nous paraît suffisamment convaincante pour nous permettre de reproduire les passages pertinents du jugement.

« 2 En ce qui a trait à la nature du contrat, le juge en est arrivé à la bonne solution, mais il y est parvenu, à mon humble avis, de la mauvaise manière. Nulle part, en effet, ne traite-t-il des dispositions du *Code civil du Québec*, se contentant, à la fin de son analyse de la preuve, de référer aux règles de common law énoncées dans les arrêts *Wiebe Door Services Ltd. c. Canada* (Ministère du Revenu national), [1986] 3 C.F. 553 (C.A.F.) et *671122 Ontario Ltd. Sagaz c. Industries Canada Inc.*, [2001] 2 R.C.S. 983. Cette méprise, je m'empresse de le souligner, n'est pas nouvelle et trouve son explication dans un flottement jurisprudentiel auquel le temps est venu de mettre un terme.

3 L'entrée en vigueur du *Code civil du Québec* en 1994, puis l'adoption par le Parlement du Canada de la *Loi d'harmonisation no 1 du droit fédéral avec le droit civil* (c. 2001, ch. 4) et l'adjonction par cette Loi de l'article 8.1 à la *Loi d'interprétation* (L.R.C., ch. I-21) ont redonné au droit civil du Québec, en matière fédérale, ses lettres de noblesse que les tribunaux avaient eu parfois tendance à ignorer. Il suffit, à cet égard, de consulter l'arrêt de cette Cour, dans *St-Hilaire c. Canada*, [2004] 4 C.F. 289 (C.A.F.) et l'article du juge Pierre Archambault, de la Cour canadienne de l'impôt publié récemment dans le Deuxième recueil d'études en fiscalité (2005) de la collection *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien*, pour se convaincre que le concept de "contrat de louage de services", à l'alinéa 5(1)a) de la *Loi sur l'assurance-emploi*, doit être analysé à la lumière du droit civil québécois lorsque le droit provincial applicable est celui du Québec. »

Au paragraphe 4 du jugement, le juge Décary au nom de la Cour a considéré utile de reproduire l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* pour démontrer l'importance du libellé de cette disposition et de l'interprétation qu'il faut en faire lorsqu'on est en présence d'une situation où sont invoqués les concepts de droit privé dans un contexte fiscal. Il poursuit comme suit :

« 5 L'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* est entré en vigueur le 1^{er} juin 2001. Il vient codifier un principe de complémentarité entre le droit privé d'une province et une loi fédérale qui était reconnu (voir *St-Hilaire*, précité) mais qui n'était pas toujours mis en pratique. L'entrée en vigueur de cet article a eu comme effet immédiat de revaloriser le droit civil dans les domaines de compétence de cette Cour, de mettre en relief les emprunts à la common law qui au fil des ans ont pu avoir été faits dans des causes où le droit civil québécois s'appliquait ou aurait dû s'appliquer et de mettre en garde contre tout tel emprunt à l'avenir.

6 Il se peut, il est même probable dans la plupart des cas, qu'un contrat semblable amènerait une qualification semblable, que l'on applique les règles du droit civil ou celles de la common law. Mais l'exercice n'en est pas un de droit comparé et l'objectif ultime n'est pas l'obtention d'un résultat uniforme. L'exercice, au contraire, et c'est là le vœu même du Parlement canadien, est de s'assurer que la démarche du tribunal se situe à l'intérieur du système applicable et l'objectif ultime est de préserver l'intégrité de chacun des systèmes juridiques. À cet égard, ces propos du juge Mignault dans l'arrêt *Curly c. Latreille* (sic), (1920) 60 R.C.S. 131, à la page 177 conservent leur actualité :

Il est quelquefois dangereux de sortir d'un système juridique pour chercher des précédents dans un autre système, pour le motif que les deux systèmes contiennent des règles semblables, sauf bien entendu le cas où un système emprunte à l'autre une règle qui lui était auparavant étrangère. Alors même que la règle est semblable dans les deux, il est possible qu'elle n'ait pas été entendue ou interprétée de la même manière dans chacun d'eux, et, comme l'interprétation juridique – je parle bien entendu de celle qui nous oblige – fait réellement partie de la loi qu'elle interprète, il peut très bien arriver que les deux règles, malgré une apparente similitude, ne soient pas du tout identiques.

Je ne fonderai donc pas les conclusions que je crois devoir adopter en cette cause sur aucun précédent tiré du droit anglais [...]

7 Bref, c'est le *Code Civil du Québec* qui détermine les règles applicables à un contrat conclu au Québec. »

Après avoir reproduit les dispositions du *Code civil du Québec* applicables en l'instance, la Cour nota que la définition même du contrat de travail met l'accent sur le contrôle, « ce qui fait du contrôle l'objet même de l'exercice et donc beaucoup plus qu'un simple indice d'encadrement »³⁰. Enfin, puisque les termes du contrat étaient selon le tribunal sans équivoque, exprimaient clairement la volonté commune des parties et reflétaient la véritable relation établie entre les parties, la Cour a conclu qu'il s'agissait d'un contrat de travail. Concernant la seconde question, il était allégué que le nombre d'actions avec droit de vote qu'il faut considérer pour établir le pourcentage prévu à l'alinéa 5(2)b) L.A.E. ne doit pas inclure des actions à l'égard desquelles leurs détenteurs sont dans l'impossibilité d'exercer leur droit de vote telle que celle prévue par l'article 102 de la *Loi sur les compagnies*³¹ du Québec lorsque les actions ne sont pas payées. La Cour rejeta d'emblée cette position sur la base qu'une action avec droit de vote ne cesse d'être une parce que son détenteur serait dans l'impossibilité d'exercer son droit de vote.

2.1. L'AFFAIRE 9079-6038 QUÉBEC INC. C. MRN³²

À la suite de la décision de l'arrêt 9041-6868 *Québec*, mais sans toutefois y faire référence, une autre affaire portant sur la détermination du statut des travailleurs aux fins de l'application de la *Loi sur l'assurance-emploi* a été jugée par la Cour canadienne de l'impôt. Dans la cause 9079-6038 *Québec*, le

³⁰ Par. 12 du jugement.

³¹ L.R.Q. c. C-38.

³² [2005] C.C.I. 743 (ci-après « 9079-6038 *Québec* »).

juge Bédard suivit tout de même le courant exprimé par les tribunaux à l'égard de l'applicabilité du principe codifié de la complémentarité dans l'interprétation des dispositions de la *Loi sur l'assurance-emploi* lorsque le litige se situe au Québec. D'entrée de jeu, la Cour a posé les règles à suivre dans un tel contexte :

« [7] Quand les tribunaux ont à définir des notions de droit privé québécois aux fins de l'application d'une loi fédérale, telle la *Loi sur l'assurance-emploi*, ils doivent se conformer à la règle d'interprétation à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* (sic). Pour déterminer la nature d'un contrat de travail québécois et le distinguer d'un contrat de service, il faut, tout au moins depuis le 1^{er} juin 2001, se fonder sur les dispositions pertinentes du *Code civil du Québec* ("*Code civil*"). Ces règles sont incompatibles avec les règles énoncées dans des arrêts comme *671122 Ontario Ltd. c. Sagaz Industries Canada Inc.*, [2001] 2 R.C.S. 983 et *Wiebe Door Services Ltd. c. M.R.N.*, [1986] 3 C.F. 553. Contrairement à la situation en common law, les éléments constitutifs du contrat de travail ont été codifiés et les tribunaux n'ont plus, depuis l'entrée en vigueur de l'article 2085 et de l'article 2099 du *Code civil*, le 1^{er} janvier 1994, la latitude qu'ont les tribunaux de common law pour définir ce qui constitue un contrat de travail. S'il est nécessaire de s'appuyer sur des décisions jurisprudentielles pour déterminer s'il existait un contrat de travail, il faut choisir celles qui ont appliqué une approche conforme aux principes du droit civil. »

Alors qu'il s'agissait d'un appel de décisions du ministre du Revenu en vertu desquelles le travail effectué par les travailleurs pour le compte de l'appelante dont l'entreprise consistait à vendre et installer des systèmes d'alarme satisfaisait, selon la Cour, aux exigences d'un contrat de louage de services au sens de l'alinéa 5(1)a) L.A.E., celle-ci a brossé un tableau des exigences requises afin d'en arriver à une conclusion adéquate.

Ainsi, dans un tel contexte, l'appelant a le fardeau de faire la preuve, selon la prépondérance des probabilités, des faits en litige pour établir son droit à l'annulation des décisions du ministre. Il doit prouver le contrat que les parties ont conclu et établir leur intention commune quant à la nature de ce contrat. S'il n'y a pas de preuve directe de cette intention, l'appelant peut avoir recours à des indices conformément au contrat qui avait été convenu et aux dispositions du *Code civil du Québec* qui le régissaient. Le juge Bédard était d'avis que l'appelant devait dans cette affaire prouver l'absence d'un lien de subordination si la Cour voulait établir l'inexistence d'un contrat de travail et, pour ce faire, la Cour pouvait utiliser, si nécessaire, des indices d'autonomie tels que ceux qui ont été énoncés dans l'affaire *Wiebe Door*, soit la propriété des outils ainsi que le risque de perte et la possibilité de profit. Il fut d'avis toutefois que contrairement à l'approche en common law, une fois qu'un juge est en mesure de conclure à l'absence d'un lien de subordination, son analyse s'arrête là pour déterminer s'il s'agit d'un contrat de service. Selon lui, il n'est pas nécessaire de considérer la pertinence de la propriété des outils ainsi que le risque de perte ou la possibilité de profit, puisqu'en vertu du *Code civil du Québec*, l'absence

du lien de subordination constitue le seul élément constitutif du contrat de service qui le distingue du contrat de travail. Ainsi, de son avis, les éléments tels la propriété des outils et les risques de perte ou la possibilité de profit ne sont pas des éléments essentiels à un contrat de service. Par contre, l'absence d'un lien de subordination est un élément essentiel.

En dernier ressort, la Cour fut d'avis que c'est habituellement sur la base des faits révélés par la preuve au sujet de l'exécution du contrat qu'une décision doit être rendue, et cela même si l'intention manifestée par les parties indique le contraire. Si la preuve au sujet de l'exécution du contrat n'est pas concluante, une décision peut quand même être rendue selon l'intention des parties et la façon dont elles ont décrit le contrat, si la preuve est probante sur ces questions. Si cette preuve n'est également pas concluante, alors la sanction devrait être le rejet de l'appel de l'appelant pour cause de preuve insuffisante.

CONCLUSION

Lorsqu'un litige porte sur la nature du travail effectué par un contribuable, la jurisprudence est désormais claire : lorsque la province d'application est le Québec, c'est le *Code civil du Québec* qui supplée le droit fédéral et l'approche adoptée dans les décisions *671122 Ontario Ltd. c. Sagaz Industries Canada Inc.*³³ et *Wiebe Door* est incompatible avec les dispositions pertinentes du *Code civil du Québec*. Comme nous l'avons constaté, ni la *Loi de l'impôt sur le revenu* ni la *Loi sur l'assurance-emploi* ne dissocie explicitement la signification des termes « emploi », « employé » et « lien de subordination » du droit civil du Québec, pas plus que le texte de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou de la *Loi sur l'assurance-emploi* n'indique implicitement que le sens à donner à ces termes devrait être en fonction de leur définition en common law. Selon le professeur Duff :

« [...] la présomption selon laquelle le législateur avait peut-être l'intention d'appliquer la distinction entre employés et entrepreneurs indépendants uniformément à l'ensemble du Canada ne devrait pas l'emporter sur la confirmation explicite du bijuridisme canadien dans le nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation fédérale et le préambule de la Loi d'harmonisation. Ainsi, dans la mesure où les décisions fiscales rendues au Québec se fondent sur l'arrêt *Wiebe Door* plutôt que sur le CcQ ou comme critère distinct s'ajoutant au CcQ, elles ne sont pas compatibles avec le nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation fédérale³⁴. »

³³ [2001] 2 R.C.S. 983.

³⁴ D. G. DUFF, *loc. cit.*, note 7, 125.

C'est la conclusion qui ressort de l'arrêt 9041-6868 *Québec*.

Espérons que les tribunaux canadiens statuant en matière fiscale sur ce sujet mais également dans d'autres domaines faisant appel à des concepts de droit civil continueront d'appliquer les règles de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* de façon constante et avec autant d'éloquence. Ainsi, la communauté fiscale pourra s'attendre avec certitude, lors de transactions qui surviendront au Québec, à l'application des règles tirées du droit civil au Québec dans l'interprétation des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en cas de silence ou de dispositions faisant appel à des concepts de propriété et de droits civils qui n'y ont pas par ailleurs été définis.

**PARTIE II – D.I.M.S. CONSTRUCTION INC. (SYNDIC DE) C.
QUÉBEC (PROCUREUR GÉNÉRAL)
LA FIN D’UNE CONTROVERSE – MISE EN ŒUVRE DU PRINCIPE
DE COMPLÉMENTARITÉ PAR LA COUR SUPRÊME DU CANADA**

PHILIPPE DENAULT, AVOCAT
MINISTÈRE DE LA JUSTICE DU CANADA

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION 237

1. RÉSUMÉ DE LA DÉCISION 237

2. LE RECOURS AU DROIT CIVIL EN MATIÈRE DE FAILLITE..... 240

2.1. LA VOLONTÉ DU LÉGISLATEUR..... 241

2.2. LA MISE EN ŒUVRE DU PRINCIPE DE COMPLÉMENTARITÉ 243

CONCLUSIONS GÉNÉRALES 246

INTRODUCTION*

La Cour suprême du Canada a rendu le 6 octobre 2005 une décision importante en matière de bijuridisme¹. Avec cet arrêt, le plus haut tribunal du pays a mis fin à une controverse doctrinale et jurisprudentielle sur l'application des règles de compensation en *equity* dans le domaine de la faillite au Québec. Plus significatif encore, l'arrêt vient confirmer que le droit civil s'applique à titre supplétif à une loi fédérale, la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*², lorsque les dispositions de cette loi s'avèrent incomplètes en ce qui a trait au droit privé. Il s'agit d'une clarification importante, qui pourrait également constituer une indication de la marche à suivre pour d'autres lois fédérales, tant le message lancé par la Cour suprême est limpide en l'espèce quant aux sources complémentaires du droit privé fédéral.

1. RÉSUMÉ DE LA DÉCISION

La Cour suprême a été appelée à se pencher sur deux lois de la législature du Québec, soit la *Loi sur les accidents de travail et les maladies professionnelles* et la *Loi sur les relations de travail, la formation professionnelle et la gestion de la main-d'œuvre dans l'industrie de la construction*³. Elle devait déterminer si les articles 316 L.A.T.M.P. et 54 L.R.T.I.C. étaient, en totalité ou en partie, inapplicables ou inopérants pour cause de conflit avec la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*. Ces articles obligent un employeur qui retient les services d'un entrepreneur à payer les cotisations dues par celui-ci à la Commission de la santé et de la sécurité du travail (ci-après « CSST »), ou les salaires dus à la Commission de la construction du Québec (ci-après « CCQ »). Ils prévoient également le droit de l'employeur

* L'auteur est conseiller juridique à la Direction des services législatifs du ministère de la Justice du Canada. Il tient à offrir ses remerciements à M^e Marc Cuerrier, avocat général principal, M^e Alain Vaclair, avocat général et M^e François Roberge, avocat-conseil, ministère de la Justice du Canada, pour leurs précieux commentaires. Les propos et opinions exprimés dans le présent texte n'engagent que l'auteur et ne correspondent pas nécessairement à ceux du ministère de la Justice du Canada ou du gouvernement du Canada.

¹ *D.I.M.S. Construction inc. (Syndic de) c. Québec (Procureur général)*, [2005] C.S.C. 52 (ci-après « *D.I.M.S. Construction* »). Note : les numéros entre parenthèses font référence aux paragraphes de l'arrêt.

² L.R.C. (1985), c. B-3 et mod. (ci-après « L.F.I. »).

³ Respectivement L.R.Q. c. A-3.001 (ci-après « L.A.T.M.P. ») et L.R.Q. c. R-20 (ci-après « L.R.T.I.C. »).

d'être remboursé et de retenir le montant payé sur les sommes qu'il doit lui-même à l'entrepreneur⁴. En ce qui a trait à ce droit de retenue et de compensation, plus particulièrement, la Cour devait déterminer s'il portait atteinte, en cas de faillite, au plan de répartition prévu à l'article 136 L.F.I.

Dans cette affaire, la CSST et la CCQ réclamaient respectivement à trois employeurs les cotisations ou salaires impayés par l'entrepreneur D.I.M.S. Construction inc. (ci-après « D.I.M.S. »). À la suite de la faillite de D.I.M.S., le syndicat a réclamé aux trois employeurs les soldes dus pour des travaux exécutés par D.I.M.S. Les employeurs ont alors contesté la réclamation du syndicat en faisant état des demandes de paiement de la CSST et de la CCQ. Le syndicat s'est donc adressé à la Cour supérieure du Québec pour lui demander de déclarer inapplicables en matière de faillite les articles 316 L.A.T.M.P. et 54 L.R.T.I.C. prévoyant le droit de retenue des employeurs, invoquant que ce mécanisme créé en faveur de l'employeur constituait une priorité contrevenant au plan de répartition établi par la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*. La Cour supérieure a débouté le syndicat mais la Cour d'appel lui a donné raison, d'où le pourvoi du Procureur général du Québec, de la CSST et de la CCQ devant la Cour suprême du Canada.

La Cour suprême décide que les articles 316 L.A.T.M.P. et 54 L.R.T.I.C. ne contreviennent pas au plan de répartition prévu à l'article 136 L.F.I. (n° 10). Elle conclut que le paiement de la cotisation due par l'entrepreneur permet à l'employeur d'être subrogé aux droits de la CSST⁵ et de réclamer en retour le montant de cette cotisation à l'entrepreneur (n° 26). Le droit de retenue prévu au troisième alinéa de l'article 316 L.A.T.M.P. ne fait que réitérer le droit de compensation qui découle de cette subrogation légale (n° 30). Par ailleurs, la compensation du droit civil consacrée à l'article 316 L.A.T.M.P. n'excède pas le cadre du paragraphe 97(3) L.F.I. prévoyant expressément l'application des règles de la compensation. En effet, les seules circonstances où le droit de retenue peut être invoqué en cas de faillite sont celles prévues à la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, et celle-ci est plus favorable à la compensation que le droit civil québécois (n° 58).

⁴ Les mécanismes prévus dans ces deux lois diffèrent mais sont au même effet selon la Cour (n° 2). Dans le cas de la *Loi sur les relations de travail, la formation professionnelle et la gestion de la main-d'œuvre dans l'industrie de la construction*, il s'agit plus précisément d'un mécanisme fondé sur la solidarité de l'obligation entre l'entrepreneur et l'employeur. Dans le présent texte, il sera fait mention principalement du droit de remboursement et retenue prévu par la *Loi sur les accidents de travail et les maladies professionnelles* et sur lequel porte en grande partie l'analyse de la Cour.

⁵ Le paiement, effectué aux termes de l'article 316, alinéa 1 L.A.T.M.P., donne lieu à la subrogation légale prévue au *Code civil du Québec*, L.Q. 1991, c. 64 (ci-après « C.c.Q. »), art. 1656 (3°).

Pour arriver à cette dernière conclusion, la Cour suprême signale que la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* intègre, sans le définir, un mécanisme de compensation et qu'il faut faire appel à titre supplétif au droit provincial pour le circonscrire. Les règles de la compensation du droit civil s'appliquent donc dans la province de Québec quant aux aspects non régis par la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* (n° 34), en particulier la règle selon laquelle la compensation s'opère de plein droit lorsque les dettes sont certaines, liquides et exigibles (art. 1673 C.c.Q.) (n° 35). Quant à la règle prévoyant que la compensation ne peut avoir lieu au préjudice des tiers (art. 1681 C.c.Q.), le paragraphe 97(3) L.F.I. aménage un régime particulier en contexte de faillite : la compensation a lieu comme si le patrimoine du failli n'avait pas été dévolu au syndic; le syndic ne peut donc être considéré comme un tiers pour le créancier invoquant la compensation (n° 41)⁶.

Sur la base de cette analyse de la compensation prévue dans la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, par rapport aux règles supplétives du droit civil, la Cour suprême procède ensuite à un examen des trois situations qu'il est possible d'envisager dans le contexte de l'article 316 L.A.T.M.P., et conclut que le plan de répartition de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* n'est enfreint en aucune d'elles. Ces trois situations sont les suivantes :

- 1) Dans le cas où le paiement à la CSST est effectué par l'employeur **avant** la faillite, et que les dettes réciproques de l'employeur et de l'entrepreneur sont certaines, liquides et exigibles, la compensation légale s'opère de plein droit en vertu du droit civil (n^{os} 44, 45).
- 2) Lorsqu'il est fait **avant** la faillite, mais que la créance de l'entrepreneur n'est pas liquide au moment de celle-ci, la compensation s'opère une fois la créance évaluée et découle alors de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* et non du droit civil, plus restrictif en ce qui a trait aux tiers (n° 49).
- 3) Enfin, lorsque le paiement de l'employeur est fait **après** la faillite, la subrogation qui s'opère en vertu de l'article 136 L.A.T.M.P. ne peut donner lieu à la compensation. Dans ce cas, en vue d'éviter la création de garanties postérieurement à la faillite, le paragraphe 97(3) L.F.I. doit être interprété « en conjonction » avec les dispositions de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* requérant que les créances mutuelles aient pris naissance

⁶ Dans cette optique, le syndic n'est pas considéré comme représentant des créanciers. À ce sujet, la Cour cite l'arrêt récent *Lefebvre (Syndic de)*, [2004] 3 R.C.S. 326 (ci-après « *Lefebvre* »). Ce dernier arrêt invoque également la double fonction du syndic dans un contexte où il s'agit de déterminer le rapport entre la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* et le droit civil du Québec.

avant la faillite (n° 55). La *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* ne déroge pas cette fois aux règles du droit civil, qui sont au même effet⁷ (n°s 52, 57).

La Cour suprême rejette en terminant deux arguments additionnels du syndic. Elle rejette l'argument, accepté par la Cour d'appel, selon lequel le droit de retenue prévu à l'article 316 L.A.T.M.P. est similaire à celui créé par une loi de la Saskatchewan examinée dans l'arrêt *Husky Oil Operations Ltd. c. MRN*⁸. Cette dernière loi établissait un mécanisme de dette présumée et autorisait la retenue avant que l'employeur devienne créancier, constituant ainsi un mécanisme de garantie en faveur du Worker's Compensation Board (n° 60). En ce qui concerne l'article 316 L.A.T.M.P., la Cour suprême conclut qu'il est, au contraire, compatible avec la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* : dans ce cas, le droit de créance échoit à l'employeur au moment du paiement de la cotisation et aucun droit n'est accordé à la CSST, comme tierce partie, au détriment de la masse des créanciers (n° 62).

Enfin, reprenant pour l'essentiel son raisonnement en ce qui concerne le caractère supplétif du droit civil en matière de faillite (voir n° 34), la Cour suprême rejette l'argument du syndic selon lequel la compensation en *equity*, considérée applicable au Québec, conduirait au même conflit que celui observé dans l'arrêt *Husky Oil*. La Cour suprême détermine que le paragraphe 97(3) L.F.I. doit être appliqué au Québec en ayant recours aux règles du droit civil et non à celles de la common law. Le droit supplétif au Québec étant le droit civil, la compensation en *equity* ne peut donc, selon la Cour, pallier l'inapplication de la compensation de droit civil et être introduite dans cette province par le paragraphe 97(3) L.F.I. (n° 64).

2. LE RECOURS AU DROIT CIVIL EN MATIÈRE DE FAILLITE

Comme nous venons de le constater, la Cour suprême a apporté dans cet arrêt une clarification importante quant au recours au droit civil en matière de faillite. Il s'agit en fait d'une double clarification, puisqu'elle ressort autant de la reconnaissance de la volonté exprimée par le législateur à cet effet, que de la mise en application rigoureuse du principe de complémentarité du droit privé des provinces dans le cadre de l'interprétation de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*.

⁷ Aux termes du droit civil, le droit de retenue ne peut être exercé si le paiement a été fait alors que des tiers ont acquis des droits. Le subrogé n'a pas plus de droits que le subrogeant (art. 1651 C.c.Q.) et, comme nous l'avons vu, la compensation ne peut s'opérer au préjudice des tiers (art. 1681 C.c.Q.).

⁸ [1995] 3 R.C.S. 453 (ci-après « *Husky Oil* »).

2.1. LA VOLONTÉ DU LÉGISLATEUR

À deux reprises, lorsqu'elle cherche à déterminer le contenu normatif de la notion de compensation en contexte de faillite, la Cour suprême prend soin de citer la *Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil*⁹. Elle le fait d'abord au n° 34 de ses motifs, lorsqu'elle confirme que les règles de la compensation du droit civil s'appliquent à titre supplétif pour circonscrire le mécanisme de compensation prévu dans la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*. Elle le fait de nouveau au n° 64 de ses motifs, lorsqu'elle précise, eu égard au caractère supplétif du droit civil, que la compensation en *equity* de la common law ne peut être introduite au Québec par le paragraphe 97(3) L.F.I., et ne saurait donc pallier l'inapplication de la compensation de droit civil.

La Cour suprême tire ces conclusions particulières relatives à la notion de compensation à partir de cette constatation générale formulée au n° 34, au sujet du droit de la faillite dans son ensemble : « Depuis la *Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil*, L.C. 2001, ch. 4, il est clair que le droit civil québécois agit, dans la province de Québec, comme droit supplétif en matière de faillite ». La nature générale de cette constatation est d'autant plus significative que la *Loi d'harmonisation n° 1* citée par la Cour suprême n'apportait aucune modification au paragraphe 97(3) L.F.I., qu'aucune disposition particulière de cette loi d'harmonisation n'est citée par ailleurs par la Cour suprême¹⁰, et que celle-ci ne cite pas non plus la modification à la version anglaise du paragraphe 97(3) apportée par *Loi d'harmonisation n° 2 du droit fédéral avec le droit civil*¹¹. En indiquant de la sorte le principe qui doit gouverner l'interprétation de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* lorsqu'elle se rapporte à une question de droit civil, la Cour suprême prend sans doute acte de la volonté exprimée par le législateur quant au bijuridisme et à l'initiative d'harmonisation considérée dans son ensemble¹².

⁹ L.C. 2001, c. 4 (ci-après « *Loi d'harmonisation n° 1* »).

¹⁰ En particulier l'article 8, ajoutant les articles 8.1 et 8.2 à la *Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985) c. I-21 et mod.

¹¹ L.C. 2004, c. 25, art. 58. La Cour suprême applique la version anglaise du paragraphe 97(3) L.F.I. telle qu'elle apparaissait avant l'harmonisation, c'est-à-dire avant l'ajout du terme *compensation* après le terme *set-off*. La version anglaise du paragraphe 97(3) L.F.I. n'apparaît que dans la version anglaise du jugement et ne fait l'objet d'aucune remarque quant à son libellé.

¹² La Cour suprême ne fait pas référence explicitement à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*. Elle l'a pourtant fait dans l'affaire *Magasins à rayons Peoples inc. (Syndic de) c. Wise*, [2004] 3 R.C.S. 461 (ci-après « *Peoples* »), n° 29. Pour une décision de la Cour d'appel fédérale faisant une étude approfondie de ces questions, voir *St-Hilaire c. Canada (P.G.)*, [2001] C.A.F. 63 (ci-après « *St-Hilaire* »).

Il convient de préciser ce que nous entendons ici par « volonté du législateur », car la Cour suprême parle bien, tant au n° 34 qu'au n° 64, d'une **clarification** (« il est clair [...] ») résultant de la *Loi d'harmonisation n° 1*. En spécifiant que le principe du recours supplétif aux règles du droit civil – le principe de complémentarité – ne fait désormais plus de doute au Québec « depuis » l'adoption de cette loi, il est implicitement entendu qu'un tel principe, auparavant, soit n'était pas assuré quant à ses fondements, soit ne faisait pas l'unanimité parmi les interprètes de la législation fédérale¹³. La promulgation de la *Loi d'harmonisation n° 1*, comme le laisse entendre la Cour suprême, manifeste la volonté du législateur fédéral qu'une telle ambiguïté prenne fin¹⁴. Voilà ce dont prendrait acte la Cour suprême dans l'arrêt *D.I.M.S. Construction*¹⁵. Et cette reconnaissance, effectuée en termes généraux comme nous le signalions au paragraphe précédent, vaut à notre avis pour tous les aspects du projet d'harmonisation. Elle vaut tant pour les fondements du principe de complémentarité que les tribunaux sont invités par le législateur à respecter¹⁶, que pour les règles d'interprétation qu'ils sont invités à appliquer¹⁷. En prenant ainsi le relais de la volonté exprimée par le législateur, la Cour suprême lance le signal qu'il faut tenir compte du bijuridisme législatif et ne

¹³ Sur l'approche dite du « code complet » pour justifier l'autonomie de la loi fédérale par rapport au droit privé des provinces, voir *Colombie-Britannique c. Henfrey Samson Belair Ltd.*, [1989] 2 R.C.S. 24; *Banque de Montréal c. Hall*, [1990] 1 R.C.S. 161; *Husky Oil*, précité, note 8. À ce sujet, voir Jean-Maurice BRISSON et André MOREL, « Droit fédéral et droit civil : complémentarité, dissociation », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien*, Recueil d'études, Ottawa, Ministère de la Justice du Canada, 1997, pp. 213-264, à la page 237.

¹⁴ Quant à la « valeur pédagogique » et à l'« avantage » d'expliciter le principe de complémentarité dans une règle d'interprétation, voir : André MOREL, « L'harmonisation de la législation fédérale avec le Code civil du Québec. Pourquoi? Comment? », *loc. cit.*, note 13, 25; Henry L. MOLOT, « Article 8 du projet de loi S-4 : Modification de la *Loi d'interprétation* », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien*, Deuxième publication, fascicule 6, Ottawa, Ministère de la Justice du Canada, 2001, pp. 1-21, à la page 16.

¹⁵ De façon encore plus explicite au niveau de la Cour d'appel fédérale : *St-Hilaire*, précité, note 12; 9041-6868 *Québec Inc. c. MRN*, [2005] C.A.F. 334 (ci-après « 9041-6868 *Québec* »).

¹⁶ Fondements exprimés, comme le rappelle la Cour d'appel fédérale dans la décision 9041-6868 *Québec*, précité, note 15, au préambule de la *Loi d'harmonisation n° 1* et aux articles 8.1 et 8.2 de la *Loi d'interprétation*, introduits par cette dernière. Sur les fondements constitutionnels et historiques du principe de complémentarité, voir *St-Hilaire*, précité, note 12 et J.-M. BRISSON et A. MOREL, *loc. cit.*, note 13.

¹⁷ Voir les articles 8.1 et 8.2 de la *Loi d'interprétation*.

plus chercher à trouver une solution à un problème de droit privé dans un autre système que celui qui doit trouver application.

2.2. LA MISE EN ŒUVRE DU PRINCIPE DE COMPLÉMENTARITÉ

Au-delà de l'affirmation de principe, l'arrêt *D.I.M.S. Construction* constitue une démonstration exemplaire de la mise en œuvre du principe de complémentarité dans l'application des lois fédérales. Elle est exemplaire, essentiellement, pour les trois raisons que nous allons maintenant expliquer, ayant toutes rapport au fait que la Cour suprême établit, dans le cadre de son analyse, des formes d'interaction à la fois claires et souples entre la législation fédérale, le droit civil et la common law.

L'arrêt *D.I.M.S. Construction* illustre en premier lieu le caractère fondamentalement supplétif du droit civil en droit fédéral, c'est-à-dire son rôle de droit commun tant pour les lois québécoises¹⁸ que pour les lois fédérales qui s'appliquent au Québec et portent sur une question de droit privé¹⁹. Car c'est un double, sinon même un triple arrimage, que nous voyons s'effectuer dans l'analyse menée par la Cour suprême. Le droit civil est appelé, d'abord, à définir le droit de retenue à l'article 316 L.A.T.M.P., à travers notamment la notion de subrogation. Il est ensuite appelé à « circonscrire » (n° 34) la notion de compensation employée au paragraphe 97(3) L.F.I. C'est la superposition de ces deux mécanismes en contexte de faillite qui permet enfin de déterminer l'effet conjugué de l'un sur l'autre, à savoir en particulier si le régime provincial enfonce le régime fédéral²⁰. Ce qu'il importe néanmoins de retenir de l'analyse effectuée par la Cour suprême, c'est pour ainsi dire la capacité du droit civil, considéré comme droit commun, d'irriguer les composantes du droit fédéral, d'en remplir les interstices. À toutes les étapes du raisonnement, en effet, le droit civil reste présent en arrière-plan et intervient à titre supplétif, « s'applique » (n° 34), quant aux aspects non réglés par la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*²¹.

¹⁸ En conformité avec la disposition préliminaire du *Code civil du Québec*.

¹⁹ En conformité avec les principes établis aux articles 8.1 et 8.2 de la *Loi d'interprétation*.

²⁰ Dans le deuxième scénario examiné par la Cour suprême, cette superposition est plus manifeste puisque les régimes s'entrecroisent sans toutefois coïncider. Le régime provincial étant considéré comme plus restreint que le régime fédéral, le plan de répartition prévu dans la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* n'est donc pas modifié : « Le droit de retenue de l'art. 316 LATMP, dans ces circonstances, n'est pas incompatible avec les dispositions de la LFI puisqu'il n'en est qu'une application ».

²¹ Les arrêts récents de la Cour suprême vont dans le même sens : *Peoples*, précité, note 12; *Lefebvre*, précité, note 6; *Ouellet (Syndic de)*, [2004] 3 R.C.S. 348.

L'arrêt *D.I.M.S. Construction* illustre également de façon très nuancée ce qui constitue le pendant du principe de complémentarité, soit la possibilité pour le législateur fédéral, dans le domaine de ses compétences, de déroger au droit des provinces, de s'en « dissocier »²². Malgré la reconnaissance du principe de complémentarité, la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* se voit accorder préséance sur le droit civil dans le cours de l'analyse, celui-ci ne pouvant intervenir « qu'à l'égard des aspects qui ne sont pas régis par la LFI » (n° 34)²³. Au caractère fluide du droit civil, s'oppose ainsi la rigidité de la législation fédérale qui vient en quelque sorte servir de cadre d'application contraignant des règles supplétives du droit provincial. Mais si la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* conserve sa primauté, les dérogations au droit civil n'emportent toutefois pas une dissociation complète de la loi fédérale par rapport au droit provincial : le contenu de la notion de compensation est circonscrit autant par la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* que par le droit civil; la notion possède en effet un caractère mixte découlant de l'intégration du droit civil à la loi fédérale. Contrairement à d'autres décisions où l'analyse amène à refermer la porte sur le droit provincial²⁴, l'arrêt *D.I.M.S. Construction* applique le principe de complémentarité de façon flexible, faisant de la dissociation une modalité de celle-ci au lieu de son antithèse.

Enfin, s'il conçoit la complémentarité de façon flexible à l'intérieur d'un seul système, l'arrêt *D.I.M.S. Construction* envoie un message très ferme quant à la possibilité de faire jouer simultanément la common law et le droit civil lorsqu'il s'agit de déterminer, en matière de faillite, les sources supplétives de droit privé. Comme nous l'avons vu, la Cour suprême a rejeté l'argument du syndic selon lequel la compensation en *equity* aurait été introduite au Québec par le paragraphe 97(3) L.F.I., mettant ainsi fin à une controverse²⁵. À la

²² L'expression « dissociation » est des auteurs J.-M. BRISSON et A. MOREL, *loc. cit.*, note 13.

²³ La primauté accordée à la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* est plus manifeste dans le deuxième scénario analysé par la Cour suprême. Sur cette question, voir *Banque fédérale de développement c. Québec (Commission de la santé et sécurité au travail)*, [1988] 1 R.C.S. 1061 et plus récemment, au Québec : *Maschinenfabrik Rieter AG c. Canadian Fidelity Mills*, C.A. Montréal, n° 500-09-012687-026, 1^{er} novembre 2005 (ci-après « *Maschinenfabrik Rieter* »).

²⁴ Voir *Wilmington Trust Co. c. Nav Canada*, C.A. Montréal, n° 500-09-010326-007, 15 novembre 2004 [avis d'appel déposé le 20 juin 2005; Bulletin C.S.C., 2005, p. 964]; *Canada (P.G.) c. Banque Nationale du Canada*, [2004] C.A.F. 92.

²⁵ Pour un résumé de cette question, voir GROUPE DU BIJURIDISME ET DES SERVICES D'APPUI À LA RÉDACTION, DIRECTION DES SERVICES LÉGISLATIFS, MINISTÈRE DE LA JUSTICE DU CANADA ET DIRECTION DES POLITIQUES DU DROIT CORPORATIF ET DE L'INSOLVABILITÉ, INDUSTRIE (à suivre...)

primauté de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* sur le droit provincial s'ajoute donc, eu égard au principe de complémentarité, la règle du recours exclusif au droit civil dans la province de Québec : « Le droit supplétif au Québec est le droit civil et plus spécifiquement ici, les règles sur la compensation prévue au C.c.Q. » (n° 64)²⁶. Une double contrainte s'exerce donc sur l'application du droit privé en matière de faillite, la Cour suprême fermant la porte à la possibilité d'appliquer de façon transsystémique les sources provinciales dans le domaine fédéral²⁷. Cela dit, soulignons tout de même ce passage où la Cour suprême note les commentaires d'auteurs d'autres provinces pour l'étude des principes propres à la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, qualifiant ces commentaires d'« intéressants » (n° 55). Affirmant que « le bijuridisme canadien ne permet pas d'importer les règles de la common law », la Cour cite ces auteurs afin de démontrer que les principes gouvernant la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* en contexte de common law sont au même effet en contexte de droit civil, lorsqu'il s'agit de subrogation. Malgré la rigidité qui se dégage de l'arrêt, en ce qui concerne les sources complémentaires du droit privé fédéral, un certain souci, voire une certaine ouverture, est donc exprimé à l'égard du système qui, en l'espèce, ne reçoit pas application²⁸.

(...suite)

CANADA, « Quelques questions de politique législative », dans *L'harmonisation de la Loi sur la faillite et l'insolvabilité avec le droit civil québécois, Proposition de révision*, (2003), vol. 37, n°s 1-2 *Revue juridique Thémis* 147-184, p. 152. Voir aussi cette décision plus récente de la Cour d'appel, citant la *Loi d'harmonisation n° 1 : Montreal Fast Print Ltd. c. Édifice 9500 Inc.*, C.A. Montréal, n° 500-09-010582-013, 16 juin 2003.

²⁶ On en déduit, en ce qui a trait au droit supplétif, qu'il y a recours exclusif à la common law (incluant le droit statutaire) dans les autres provinces.

²⁷ Sur cette question controversée, voir Ruth SULLIVAN, « The Challenges of Interpreting Multilingual, Multijural Legislation », (2004), vol. 29, n° 3 *Brooklyn Journal of International Law* 985-1066. À noter toutefois cet avertissement formulé par le juge Décary de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt 9041-6868 *Québec*, précité, note 15, par. 6 :

« Mais l'exercice n'en est pas un de droit comparé et l'objectif ultime n'est pas l'obtention d'un résultat uniforme. L'exercice, au contraire, et c'est là le vœu même du Parlement canadien, est de s'assurer que la démarche du tribunal se situe à l'intérieur du système applicable et l'objectif ultime est de préserver l'intégrité de chacun des systèmes juridiques. »

²⁸ Sur la présence d'une « tendance comparatiste » ou d'un « dialogue » dans l'interprétation des lois fédérales par la Cour suprême, voir France ALLARD, « La Cour suprême du Canada et son impact sur l'articulation du bijuridisme », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien*, Deuxième publication, fascicule 3, Ottawa, Ministère de la Justice du Canada, 2001.

CONCLUSIONS GÉNÉRALES

La reconnaissance du principe de complémentarité par la Cour suprême, et les indications qu'elle fournit quant à sa mise en œuvre au plan pratique, se limitent explicitement au domaine de la faillite²⁹. L'arrêt *D.I.M.S. Construction* permet néanmoins de faire deux constatations plus générales quant au rapport entre la législation fédérale et le droit privé des provinces. L'une a trait à la nature du principe de complémentarité et l'autre à ses conséquences sur l'uniformité d'application des lois fédérales.

La Cour suprême établit un parallèle évident entre la supplétivité au niveau provincial, soit l'application du droit civil à l'article 316 L.A.T.M.P., et la supplétivité au niveau fédéral, soit l'application du droit civil à la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*. Elle reconnaît par le fait même que la législation fédérale interagit avec le droit privé des provinces, du moins le droit civil du Québec, sur un mode analogue que la législation provinciale avec le *Code civil du Québec*³⁰. Ce faisant, la Cour suprême confirme que le droit privé des provinces joue le rôle de droit commun dans l'ordre juridique fédéral, et que ce rapport, établi au plan constitutionnel et réaffirmé par le législateur fédéral dans la *Loi d'harmonisation n° 1*, prime l'intervention judiciaire au moment d'interpréter les sources du droit privé fédéral³¹.

Par ailleurs, en excluant le recours à la compensation en *equity* pour définir au Québec la notion de compensation du paragraphe 97(3) L.F.I., la Cour suprême admet implicitement la possibilité que la législation fédérale, en l'occurrence la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, reçoive une application différente d'une province à l'autre³². Il s'agit là d'une conséquence non négligeable de l'arrêt *D.I.M.S. Construction*, puisque le principe d'uniformité d'application des lois fédérales est parfois mis de l'avant par les tribunaux lorsqu'ils sont confrontés à des différences systémiques irréconciliables³³. L'approche adoptée par la Cour suprême serait donc au même effet que celle mentionnée au paragraphe précédent, à savoir qu'il reviendrait au législateur fédéral et non aux tribunaux de procéder à une modification du régime fédéral

²⁹ La Cour écrit au n° 34 : « [...] il est clair que le droit civil québécois agit, dans la province de Québec, comme droit supplétif en matière de faillite ». (Notre soulignement)

³⁰ J.-M. BRISSON et A. MOREL, *loc. cit.*, note 13, 215.

³¹ À ce sujet, comparer R. SULLIVAN, *loc. cit.*, note 27.

³² Au même effet, comparer *Re Giffen*, [1998] 1 R.C.S. 91.

³³ À ce sujet, voir J.-M. BRISSON et A. MOREL, *loc. cit.*, note 13, 257.

de droit privé lorsque la politique législative impose une uniformisation. Bien que cela ne soit pas admis explicitement dans l'arrêt, l'on peut supposer que les tribunaux en prendront acte³⁴. Il est toutefois possible aussi que la réserve judiciaire ne soit pas toujours aussi constante lorsque les enjeux différeront.

L'arrêt *D.I.M.S. Construction* apporte donc une clarification importante en ce qui a trait à l'interaction de la législation fédérale avec le droit privé des provinces. Parce qu'il reconnaît et applique de façon non équivoque le principe de complémentarité et qu'il met fin de façon décisive à la controverse sur la compensation en *equity*, ce jugement rendu au plus haut niveau constitue une référence incontournable pour la compréhension, la réaffirmation et la mise en œuvre du bijuridisme dans la législation fédérale.

³⁴ À propos de la réception des initiatives du législateur en matière d'harmonisation, voir la première décision citant l'arrêt *D.I.M.S. Construction : Maschinenfabrik Rieter*, précité, note 23.

L'ASSOCIATION DE PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE

NATURE ET MISSION DE L'ORGANISME

Fondée en 1976, l'Association de planification fiscale et financière (APFF) est un organisme à but non lucratif, indépendant et non gouvernemental, dédié à l'avancement des connaissances et à l'amélioration des compétences de ses membres en matière de fiscalité, de planification financière et de gestion patrimoniale. Elle se reconnaît également la responsabilité de soumettre à l'attention des gouvernements fédéral et provincial tout avis susceptible de bonifier la législation fiscale et toute autre législation liée à sa mission, dans l'intérêt de ses membres et de la communauté, au-delà de toute partisanerie.

L'APFF privilégie une approche pluridisciplinaire des problématiques typiques auxquelles sont confrontés ses membres. Elle constitue un important réseau d'échange, de consultation, d'information et de formation continue au service des professionnels oeuvrant dans l'un ou l'autre de ses domaines d'intervention.

EFFECTIFS

L'APFF regroupe des professionnels issus de différentes disciplines, dont principalement des comptables, avocats, conseillers en sécurité financière, notaires et planificateurs financiers. De plus, elle répond aux besoins des économistes, administrateurs agréés, conseillers en valeurs mobilières, banquiers et actuaires, de même qu'à ceux de toute personne intéressée directement ou indirectement au domaine de la planification fiscale et financière.

L'APFF compte plus de 2 000 membres.

ACTIVITÉS DE FORMATION

L'APFF organise, dans sept régions administratives du Québec, des séminaires, colloques, symposiums et autres conférences, animés par des conférenciers chevronnés, sur toutes les dimensions de la planification fiscale et financière.

L'Association dispense également, à raison de deux sessions de 10 semaines par année, des cours de formation continue (*Impôt des sociétés* – séries 1 et 2, *Planification fiscale et financière des particuliers* – séries 3 et 4, *TPS et TVQ* – série 5, *Fiscalité internationale* – série 6, incluant volumes et service de mise à jour dans chacun des cas). Ces cours sont également offerts par correspondance.

En octobre, l'APFF tient son congrès annuel de trois jours, en alternance entre Montréal et Québec.

PUBLICATIONS

L'APFF publie annuellement de nombreux ouvrages couvrant tous les aspects de la planification fiscale, successorale et financière.

Les membres de l'APFF reçoivent la *Revue de planification fiscale et successorale* (quatre fois l'an), la revue *Stratège* (quatre fois l'an), le *Livre du Congrès* en deux tomes (une fois l'an) et les résumés des budgets des gouvernements du Québec et du Canada.

Un bulletin d'information consacré à l'actualité fiscale, le *Flash fiscal*, est publié environ 20 fois par année, habituellement toutes les deux semaines. Des numéros spéciaux paraissent également le lendemain des budgets fédéral et provincial.

L'APFF publie aussi un ouvrage intitulé *Les impôts sur le revenu et le décès*, avec service de mise à jour.

L'ensemble des publications de l'APFF, depuis sa fondation, est également répertorié dans un recueil intitulé *Liste des publications*.

Depuis octobre 1998, un service d'information fiscale électronique, la *Collection APFF*, est disponible sur CD-ROM ou par Internet. Cette collection présente la documentation émise par l'APFF (depuis 1991, les textes des congrès, des colloques, de la *Revue de planification fiscale et successorale* et, depuis 2002, les textes de la revue *Stratège* et des cours de formation continue des séries 3 et 4). La *Collection APFF* comporte un volet « Planification financière, retraite et succession » et un volet « Impôt et taxes ». Quatre mises à jour sont prévues chaque année. La *Collection APFF* est commercialisée par la société Publications CCH ltée et est disponible par abonnement, en communiquant avec un représentant au numéro sans frais 1 800 363-8304.

ADHÉSION

Toute personne qui désire devenir membre de l'APFF doit remplir le formulaire d'adhésion, le faire parvenir à l'APFF, accompagné d'un chèque de **340 \$ + TPS** (23,80 \$) + TVQ (27,29 \$) = **391,09 \$** (dans le cas d'étudiants ou de professeurs à temps plein : **110 \$ + TPS** (7,70 \$) + TVQ (8,83 \$) = **126,53 \$** et dans le cas de fonctionnaires à temps plein : **170 \$ + TPS** (11,90 \$) + TVQ (13,64 \$) = **195,54 \$**).

MEMBRES CORPORATIFS DE L'APFF

L'APFF accueille, à titre de membres corporatifs, plus de 90 entreprises provenant de différents secteurs d'activités, ainsi que des ordres professionnels.

Toutes les entreprises désirant participer à l'essor de la planification fiscale et financière peuvent le faire en adhérant à l'Association par une contribution de **1 000 \$ + TPS** (70 \$) + TVQ (80,25 \$) = **1 150,25 \$** annuellement, sous forme de cotisation de membre corporatif, à l'APFF.

SIÈGE SOCIAL DE L'APFF

Le siège social de l'APFF est sis au 445, boul. Saint-Laurent, bureau 300, Montréal, Québec, Canada, H2Y 2Y7

Téléphones : (514) 866-2733 – (sans frais) 1 877 866-2733

Télécopieurs : (514) 866-0113 – (sans frais) 1 877 866-0113

Internet : www.apff.org – Courriel : apff@apff.org

L'APFF SE VEUT UN PHARE DE PROGRÈS DANS LE DOMAINE DE LA PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE POUR L'ENSEMBLE DE LA COMMUNAUTÉ

CONSEIL D'ADMINISTRATION 2006-2007

Présidente du conseil

Danièle Milette, M. Fisc.

Verrier Paquin Hébert comptables agréés

Président-directeur général

Daniel Bourgeois, avocat, BAA, M. Fisc.

APFF

Membres

Gaétan Bisson, CA, M. Fisc.

Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

Claude P. Desaulniers, avocat

McCarthy Tétrault s.e.n.c.r.l., s.r.l.

Carl Deslongchamps, D. Fisc.

KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Guy Duhaime, AVC, Pl. Fin.

Groupe Financier Multi Courtage inc.

Maurice Fréchette, CGA

Power Corporation du Canada

Renée Gallant, CA, M. Fisc.

Gallant & Associés CA s.e.n.c.r.l.

Anne-Marie Girard-Plouffe, Adm. A., Pl. Fin., AVA, GPC, FICVM

Option Fortune inc.

Daniel Gosselin, CGA, M. Fisc., TEP (président sortant)

Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.

Jean Groleau, avocat

Fraser Milner Casgrain s.r.l.

Hélène Marquis, avocate, D. Fisc., Pl. Fin., TEP

Financière Sun Life

Alain Ménard, avocat, BA, MBA

Cain Lamarre Casgrain Wells s.e.n.c.

René Roy, avocat, CA

Fasken Martineau DuMoulin s.e.n.c.r.l., s.r.l.