

apff

association
de planification
fiscale et financière

R E V U E

APFF

PLANIFICATION

FISCALE

ET SUCCESSORALE

Vol. 28, n° 1 • 2007-2008

La <i>Revue</i> : de la nouveauté dans la continuité <i>Suzanne Landry et Diane Gagnon</i>	17
La valse-hésitation de la Cour d'appel fédérale dans l'application des lois fédérales au Québec <i>Marie-Pierre Allard et Chantal Jacquier</i>	19
La portée du recours aux principes comptables en impôt des grandes sociétés : une analyse de l'arrêt <i>Crédit Ford</i> du <i>Canada Ltée</i> <i>Julie Hélène Tremblay</i>	59
Nouveau remboursement de TPS/TVH à l'intention des fiduciaires de régimes de pension <i>Mario Verville</i>	107

**Revue de
planification fiscale
et successorale**

Cette publication doit être citée : (2007-2008), vol. 28, 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

1100, boul. René-Lévesque Ouest, bureau 660

Montréal (Québec) H3B 4N4

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

© 2007, 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, 4^e trimestre 2007

Bibliothèque nationale du Québec

Bibliothèque nationale du Canada

COMITÉ DE LA REVUE

PRÉSIDENTE :

Suzanne Landry,

Ph. D., M. Fisc., FCA, FCMA

HEC Montréal

COORDONNATRICE :

Diane Gagnon, avocate

Directrice de l'édition – APFF

MEMBRES :

Mélanie Beaulieu, avocate

Osler, Hoskin & Harcourt S.E.N.C.R.L./s.r.l.

France Bordeleau, CGA, M. Fisc.

Standard Life

Christophe De Koster, avocat, M. Fisc.

Heenan Blaikie s.e.n.c.r.l., s.r.l.

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

Financière Banque Nationale

Yves-André Grondin, avocat,

M. Fisc., CPA

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

Chantal Jacquier, avocate

Ministère de la Justice du Canada

Michel Ostiguy, avocat, M. Fisc.

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

Julie Hélène Tremblay, avocate,

M. Fisc.

Publications CCH Ltée

Jean-Pierre Vidal, CA, CPA, Ph. D.

HEC Montréal

Toute personne, membre de l'APFF, désireuse de participer aux travaux de la *Revue* peut communiquer avec M^e 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.

Un texte présenté pour une éventuelle publication dans la *Revue* ne devra pas avoir été publié ailleurs ou être soumis chez un autre éditeur. Le texte doit être rédigé en français et ne doit pas dépasser 17 500 mots.

Le texte sera soumis à une double lecture à l'aveugle; l'identité de l'auteur ne sera pas connue des réviseurs au moment de l'évaluation. Bien que certains réviseurs *ad hoc* soient aussi consultés, la majorité des réviseurs sont choisis parmi les membres du comité de rédaction de la *Revue*.

Un article soumis pour une éventuelle publication dans la *Revue* peut être :

- 1) accepté d'emblée;
- 2) accepté après que l'auteur eut apporté les modifications requises par la présidente du comité, sur l'avis des réviseurs;
- 3) refusé.

L'auteur dont l'article est accepté pour publication devra soumettre un résumé détaillé de 200 à 300 mots en français et en anglais.

Un texte approuvé sera par la suite revu et corrigé par le service de l'édition et soumis aux normes de présentation de l'APFF pour sa publication dans la *Revue*.

Une personne intéressée à publier un texte dans la *Revue* doit d'abord soumettre un plan détaillé à l'approbation du comité. Le plan et le texte doivent être envoyés par voie électronique à M^e Diane Gagnon, directrice de l'édition et coordonnatrice du comité (gagnond@apff.org) ou par la poste.

SOMMAIRE DE LA REVUE

Vol. 28, n° 1 • 2007-2008

- **La Revue : de la nouveauté dans la continuité**
Suzanne Landry et Diane Gagnon 17
 - **La valse-hésitation de la Cour d'appel fédérale dans l'application des lois fédérales au Québec**
Marie-Pierre Allard et Chantal Jacquier 19
 - **La portée du recours aux principes comptables en impôt des grandes sociétés : une analyse de l'arrêt *Crédit Ford du Canada Ltée***
Julie Hélène Tremblay 59
 - **Nouveau remboursement de TPS/TVH à l'intention des fiducies de régimes de pension**
Mario Verville 107
-

LA REVUE : DE LA NOUVEAUTÉ DANS LA CONTINUITÉ

SUZANNE LANDRY, Ph. D., M. Fisc., FCA, FCMA
HEC MONTRÉAL ET
PRÉSIDENTE DU COMITÉ DE LA *REVUE*

DIANE GAGNON, AVOCATE,
DIRECTRICE DE L'ÉDITION – APFF ET
COORDONNATRICE DU COMITÉ DE LA *REVUE*

L'APFF souhaite vous faire part de quelques modifications apportées dans la *Revue de planification fiscale et successorale* à compter du présent numéro.

Tout d'abord, M^mc Suzanne Landry, qui siège au comité depuis 2001, prend la relève à titre de présidente du comité. L'APFF remercie M^c Pierre Séguin, qui a siégé au comité de la *Revue* plus de 12 ans, dont les 4 dernières années en qualité de président.

Nous tenons à remercier tous les membres de l'APFF, les auteurs et les collaborateurs, de leur contribution à la *Revue*. Nous soulignons tout particulièrement le travail des bénévoles siégeant au comité qui se partagent la tâche de lire et de commenter les textes soumis aux fins de publication : M^c Mélanie Beaulieu, M^mc France Bordeleau, M^c Christophe De Koster, M^mc Paule Gauthier, M^c Yves-André Grondin, M^c Chantal Jacquier, M^c Michel Ostiguy, M^c Julie Hélène Tremblay et M. Jean-Pierre Vidal.

Toujours dans un souci constant du maintien de la qualité et de la rigueur des textes publiés dans la *Revue* afin que ceux-ci constituent des outils de référence et de doctrine pour les membres de l'APFF, nous avons modifié quelque peu la politique éditoriale de la *Revue*.

Dans un esprit d'ouverture et de diffusion à une plus grande échelle, l'APFF continue sa mission d'information et de formation en fiscalité. Nous innovons en

vous présentant, au début de chacun des textes publiés, un court résumé français et anglais, intitulé « Précis » et « Abstract ».

Notre mandat étant de continuer à publier des textes qui contribuent à l'avancement des connaissances et à l'amélioration des compétences des membres de l'APFF en matière de fiscalité et de gestion patrimoniale, le comité de la *Revue* privilégiera dorénavant la publication de textes ne dépassant pas 17 500 mots (soit l'équivalent d'environ 35 pages).

Aussi, au chapitre des modifications, la distinction entre les chroniques et les articles n'existe plus. En effet, depuis de nombreuses années, nos textes se divisaient en deux catégories, soit les articles et les chroniques, et la différence entre les deux se situait surtout dans la longueur des textes. Les critères de sélection continueront à s'appliquer en ce que les textes choisis devront être inédits et d'une grande rigueur, de haut niveau quant à leur contenu et, surtout, d'intérêt pour les membres de l'APFF. Nous continuerons assurément à commenter la jurisprudence pertinente en matière fiscale aussi bien au niveau provincial qu'au niveau fédéral.

Nous vous invitons à prendre connaissance de notre politique éditoriale plus détaillée dans les pages préliminaires du présent numéro.

Nous invitons également les membres de l'APFF désireux de contribuer à la *Revue* à nous soumettre leurs idées et leurs textes.

Bonne lecture.

LA VALSE-HÉSITATION DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE DANS L'APPLICATION DES LOIS FÉDÉRALES AU QUÉBEC

MARIE-PIERRE ALLARD, AVOCATE, M. FISC.
PROFESSEURE AGRÉGÉE
UNIVERSITÉ DE SHERBROOKE

CHANTAL JACQUIER, AVOCATE, LL. M.*

PRÉCIS

Depuis quelques années, deux théories s'affrontent parmi les juges de la Cour d'appel fédérale lorsqu'il s'agit d'appliquer, au Québec, les lois fédérales qui renvoient, sans les définir, à des notions de droit privé. D'un côté, il y a les tenants du principe de la complémentarité du droit civil québécois avec la loi fédérale. De l'autre, il y a les tenants d'une application uniforme de la loi fédérale à travers le Canada. Cet affrontement prend la forme d'une valse-hésitation : tantôt, les juges affirment clairement la complémentarité du droit civil québécois avec la loi fédérale en s'appuyant notamment sur l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*; tantôt, ils affirment la préséance de la common law sur le droit civil québécois par souci d'uniformité dans l'application de la loi fédérale; parfois, ils se servent à la fois de la common law et du droit civil québécois pour interpréter les notions de droit privé mentionnées dans la loi fédérale. L'article qui suit évoque les avancées et les reculs de la Cour d'appel fédérale dans l'application des lois fédérales au Québec.

* M^c Jacquier est avocate à la direction des affaires fiscales du ministère de la Justice du Canada à Montréal. Les opinions exprimées dans le présent article n'engagent toutefois que les auteurs.

ABSTRACT

For several years now, when the Federal Court of Appeal has had to apply, in Quebec, a federal enactment that refers to a non defined private law concept, two theories have clashed among the judges of this Court. The first approach is to apply the principle of complementarity of federal and provincial legislation. The second approach is to look for the uniform application of the federal legislation throughout the country. Such a clash takes the form of a pussyfooting around, depending upon the case: for certain judges, it is clear, particularly upon reading section 8.1 of the *Interpretation Act*, that the civil law, not the common law, complements the federal enactment in the province of Quebec; other judges consider that the common law has precedence over the civil law for the sake of uniformity; finally, some judges consider that both common law and civil law criteria are useful in applying a federal enactment in the province of Quebec. This paper explains the backward and forward movements of the Federal Court of Appeal when applying federal enactments in the province of Quebec.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	23
1. PRINCIPE DE LA COMPLÉMENTARITÉ DU DROIT PRIVÉ PROVINCIAL AVEC LES LOIS FÉDÉRALES	24
2. HISTORIQUE DES ARRÊTS DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE DANS SON APPLICATION DU DROIT PRIVÉ AUX LOIS FÉDÉRALES.....	27
2.1. AFFAIRE <i>CONSTRUCTION BÉROU INC. C. LA REINE</i> : POUR UNE APPLICATION UNIFORME DE LA LOI FÉDÉRALE.....	27
2.1.1. Uniformité d'application de la loi fédérale selon les juges majoritaires.....	28
2.1.2. Complémentarité du droit privé provincial avec la loi fédérale selon le juge dissident	32
2.2. AFFAIRE <i>CANADA C. ST-HILAIRE</i> : VERS LA COMPLÉMENTARITÉ DU DROIT PRIVÉ PROVINCIAL AVEC LA LOI FÉDÉRALE	33
2.3. AFFAIRE <i>WOLF C. LA REINE</i> : RETOUR AMBIGU À L'UNIFORMITÉ.....	37
2.3.1. Position de la juge Desjardins : uniformité	37
2.3.2. Position du juge Décary : complémentarité du droit civil provincial	45
2.3.3. Position ambiguë du juge Noël.....	47
2.3.4. Résumé de l'affaire <i>Wolf</i>	48
2.4. AFFAIRE <i>LE LIVREUR PLUS INC. C. MRN</i> : VERS UNE « UNIFORMITÉ DÉGUISEE »	48
2.5. AFFAIRE <i>HEWLETT-PACKARD (CANADA) LTÉE C. CANADA</i> : PRÉSÉANCE DE LA COMMON LAW SUR LE DROIT CIVIL DU QUÉBEC PAR SOUCI D'UNIFORMITÉ (<i>OBITER</i>)	50
2.6. AFFAIRE <i>9041-6868 QUÉBEC INC. C. MRN</i> : AFFIRMATION CLAIRE DE LA COMPLÉMENTARITÉ DU DROIT CIVIL QUÉBÉCOIS AVEC LA LOI FÉDÉRALE.....	52
2.7. AFFAIRE <i>COMBINED INSURANCE</i> : REcul VERS UNE APPLICATION UNIFORME DE LA LOI FÉDÉRALE	55
CONCLUSION.....	58

INTRODUCTION

Depuis plusieurs années, nombre d'articles ont été publiés ayant pour sujet le bijuridisme et le principe de complémentarité du droit privé provincial avec les lois fédérales¹. Pourtant, le débat fait toujours rage au sein de la Cour d'appel fédérale entre les juges « uniformistes » et les juges « complémentaristes ». La plus récente illustration en est l'affaire *Combined Insurance Company of America c. MRN*². Or, la Cour suprême du Canada ne tranchera pas le débat à l'occasion de cette affaire : elle a refusé au ministre du Revenu national la permission de faire appel du jugement de la Cour d'appel fédérale.

Deux théories s'affrontent et risquent de continuer de s'affronter en Cour d'appel fédérale, lorsqu'il s'agit d'appliquer les lois fédérales qui renvoient, sans les définir, à des notions de droit privé : d'un côté, la complémentarité du droit privé provincial avec les lois fédérales; de l'autre, l'application uniforme des lois fédérales à travers le Canada. Cet affrontement se fait de façon subtile, à coups d'arguments juridiques *a priori* justifiables. Mais l'enjeu est le suivant : faut-il appliquer la loi fédérale de façon uniforme, ce qui suppose, même au Québec, d'interpréter la loi fédérale en s'inspirant du droit privé des provinces de common law, ou faut-il appliquer la loi fédérale au Québec en tenant compte des particularités du droit civil québécois? Et plus largement, faut-il préserver le système de droit civil unique au Québec, quitte à mettre en œuvre une application asymétrique des lois fédérales, ou appliquer de façon uniforme les lois fédérales, quitte à dénaturer les principes du droit civil québécois en les assimilant aux règles de common law?

¹ Voir notamment les trois recueils publiés par le ministère de la Justice : *L'Harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien : Recueil d'études*, Ottawa, Ministère de la Justice, 1997; *L'Harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien, Recueil 2001*, Montréal, Association de planification fiscale et financière – Ministère de la Justice du Canada, 2002; *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; voir également le numéro spécial de la *Revue fiscale canadienne* consacré à ce thème : (2003), vol. 51, n° 1 *Revue fiscale canadienne* 1-717.

² 2007 CAF 60 (ci-après « *Combined Insurance* »). En octobre 2007, la Cour suprême du Canada a refusé au ministre du Revenu national la permission de faire appel du jugement de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Combined Insurance*.

Comme le disait l'auteur Roderick MacDonald : « If all aspects of the law should be exactly the same across the country why have a federal system³? » Cette idée a été reprise par le juge Michel Bastarache de la Cour suprême du Canada lors d'un déjeuner-causerie en février 2000 : « En effet, si nous visions l'uniformité, à quoi serviraient notre système fédéral et notre culture bijuridique⁴? »

1. PRINCIPE DE LA COMPLÉMENTARITÉ DU DROIT PRIVÉ PROVINCIAL AVEC LES LOIS FÉDÉRALES

Le principe de complémentarité du droit privé provincial est bien connu. Il est résumé ainsi par les auteurs Marc Cuerrier, Sandra Hassan et Louis L'Heureux :

« [...] Ainsi, lorsque le législateur fédéral légifère dans un de ses champs de compétence, comme par exemple en impôt sur le revenu, il doit nécessairement utiliser des termes et des concepts de droit privé qui sont de la compétence des provinces. À partir de ce moment, deux choix s'offrent à lui.

D'une part, il peut se dissocier du droit privé provincial et, en vertu de ses pouvoirs accessoires ou ancillaires à l'une de ses compétences attribuées par la *Loi constitutionnelle de 1867*, établir sa propre règle en donnant un sens particulier à l'expression de droit privé qu'il utilise dans sa législation fédérale. Alors, le lecteur doit s'en tenir à la définition donnée par le Parlement fédéral pour interpréter la notion de droit privé. [...]

D'autre part, si le législateur fédéral est muet sur le sens à donner à l'expression de droit privé utilisée dans la législation fédérale, ce qui est généralement le cas, il faut recourir au droit privé provincial applicable, pour interpréter la notion de droit privé (complémentarité). Si la législation fédérale est appliquée au Québec, c'est au droit civil du Québec qu'il convient de se référer alors que dans les autres provinces du Canada, il faut recourir à la *Common Law*. C'est dans ce contexte qu'il est possible d'affirmer que le droit privé provincial est appliqué à titre supplétif à la législation fédérale et en constitue la toile de fond ou l'infrastructure juridique⁵. »

³ Roderick A. MACDONALD, « Provincial Law and Federal Commercial Law : Is "Atomic Slipper" a New Beginning? », (1982) 7 *Banking and Finance Law Review* 437-451, p. 451.

⁴ Michel BASTARACHE, « Le bijuridisme au Canada », dans *L'Harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien – deuxième publication* (Fascicule n° 1), Ottawa, Ministère de la Justice, 2001, pp. 18-26, à la page 24.

⁵ Marc CUERRIER, Sandra HASSAN et Louis L'HEUREUX, « Harmonisation des lois fiscales fédérales avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien », dans *Congrès* (à suivre...)

Le principe de complémentarité du droit privé provincial avec les lois fédérales découle ainsi de la *Loi constitutionnelle de 1867*⁶. Il est maintenant codifié à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*⁷ depuis l'adoption de la *Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil*⁸, en 2001 :

« 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. »

Le Parlement du Canada a donc tranché le débat, sur le plan des principes : si les conditions d'application de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* sont remplies, à savoir si la loi fédérale renvoie à un concept de droit privé provincial et s'il n'existe aucune règle de droit qui écarte le droit privé, il faut alors appliquer le droit privé en vigueur dans la province d'application, c'est-à-dire le droit civil au Québec et la common law⁹ dans les autres provinces. Le débat entre « uniformisation » et « complémentarité » ne devrait donc plus se poursuivre, puisque le Parlement a clairement pris position.

Le Parlement exprime, dans le préambule de la *Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil*, son objectif de respecter les traditions de droit civil et de common law, là où elles sont applicables : « sauf règle de droit s'y opposant, le droit provincial en matière de propriété et de droits civils est le droit supplétif pour ce qui est de l'application de la législation fédérale dans les provinces ». Le Parlement avait pour objectif, plus particulièrement, la protection de la tradition de droit civil de la province de Québec, qui « témoigne du caractère unique de la société québécoise »¹⁰.

(...suite)

2000, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2001, pp. 16:1-57, à la page 16:9.

⁶ *Loi constitutionnelle de 1867*, (R.-U.), 30 & 31 Vict., c. 3, reproduite dans L.R.C. 1985, App. II, n° 5.

⁷ *Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), c. I-21.

⁸ *Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil*, L.C. 2001, c. 4.

⁹ Le droit privé en vigueur dans les autres provinces que le Québec s'entend des règles énoncées par les juges (*common law*) mais aussi des lois édictées par les législatures (*statute law*).

¹⁰ Précité, note 8, Préambule.

Cela est important. En effet, les tribunaux ont fréquemment recours aux précédents de common law afin d'interpréter des lois fédérales, au motif que la loi fédérale devrait être interprétée de façon uniforme. La jurisprudence de common law est également souvent invoquée au motif que les règles de common law et de droit civil sont de toute façon similaires. Or, cette interprétation uniforme ou « harmonisée » menace l'existence même du droit civil comme système juridique autonome et complet, par une assimilation progressive de ses normes avec celles d'un autre système dont les fondements sont entièrement différents. Puisque l'*Acte de Québec*¹¹ de 1774 a réinstauré le droit civil dans la province de Québec et que la *Loi constitutionnelle de 1867* l'a maintenu, ce système doit être protégé et appliqué de façon autonome. Le juge Mignault de la Cour suprême du Canada s'exprimait ainsi dans l'affaire *Desrosiers c. Le Roi*, il y a presque un siècle :

« Il me semble respectueusement qu'il est temps de réagir contre l'habitude de recourir, dans les causes de la province de Québec, aux précédents du droit commun anglais, pour le motif que le code civil contiendrait une règle qui serait d'accord avec un principe du droit anglais. Sur bien des points, [...] le code civil et le common law contiennent des règles semblables. Cependant le droit civil constitue un système complet par lui-même et doit s'interpréter d'après ses propres règles. Si pour cause d'identité de principes juridiques on peut recourir au droit anglais pour interpréter le droit civil français, on pourrait avec autant de raison citer les monuments de la jurisprudence française pour mettre en lumière les règles du droit anglais. Chaque système, je le répète, est complet par lui-même, et sauf le cas où un système prend dans l'autre un principe qui lui était auparavant étranger, on n'a pas besoin d'en sortir pour chercher la règle qu'il convient d'appliquer aux espèces bien diverses qui se présentent dans la pratique journalière¹². »

La Cour suprême du Canada a d'ailleurs appliqué le principe de complémentarité du droit civil avec la loi fédérale dans deux arrêts récents en matière de faillite, dans des causes originaires du Québec : les affaires *Lefebvre (Syndic de)*¹³ et *D.I.M.S. Construction inc. (Syndic de) c. Québec (Procureur général)*¹⁴. Dans l'affaire *D.I.M.S.*, il était question des règles de compensation prévues par la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*¹⁵. La Cour, sous la plume de la juge Deschamps, rappelle que le droit civil québécois est le droit supplétif en matière de faillite :

¹¹ 14 George III, ch. 83 (Royaume-Uni), L.R.C. 1985, Appendice II, No. 2, art. VIII.

¹² (1920) 60 R.C.S. 105, 126.

¹³ [2004] 3 R.C.S. 326.

¹⁴ [2005] 2 R.C.S. 564 (ci-après « *D.I.M.S.* »).

¹⁵ L.R.C. (1985), c. B-3 et mod. (ci-après « LFI » dans les extraits de jugement cités).

« La LFI intègre donc, mais sans le définir, un mécanisme de compensation. Pour le circonscrire, il faut faire appel non seulement au texte de la LFI mais aussi au droit provincial. 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. Ceci signifie qu'à l'égard des aspects qui ne sont pas régis par la LFI, les règles de la compensation du droit civil s'appliquent¹⁶. [...] »

Dans le même arrêt, la Cour écarte les règles de common law :

« Le syndic plaide aussi que le recours à la compensation en equity, selon lui applicable en matière de faillite au Québec, conduit au même conflit que celui observé dans *Husky Oil*. Il signale que la Cour d'appel a intégré ce mécanisme au droit civil québécois : *Structal (1982) inc. c. Fernand Gilbert ltée*, [1998 CanLII 13101 (QC C.A.),] [1998] R.J.Q. 2686.

La compensation en equity était déjà d'application douteuse avant la *Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil* [...]. Or, depuis la promulgation de cette loi, il est clair qu'il faut appliquer le par. 97(3) LFI au Québec en ayant recours aux règles du droit civil et non à celles de la common law. La compensation en equity ne peut pallier l'inapplication de la compensation du droit civil et ne peut être introduite au Québec par le par. 97(3) LFI. Le droit supplétif au Québec est le droit civil québécois et plus spécifiquement ici, les règles sur la compensation prévue au C.c.Q.¹⁷ »

2. HISTORIQUE DES ARRÊTS DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE DANS SON APPLICATION DU DROIT PRIVÉ AUX LOIS FÉDÉRALES

2.1. AFFAIRE *CONSTRUCTION BÉROU INC. C. LA REINE*¹⁸ : POUR UNE APPLICATION UNIFORME DE LA LOI FÉDÉRALE

Bien que cette question ait déjà été discutée antérieurement par les tribunaux¹⁹, quoique de façon indirecte, c'est dans l'arrêt *Construction Bérou*, rendu en 1999, que la théorie de l'uniformité du droit fédéral et celle de la

¹⁶ *D.I.M.S.*, précité, note 14, par. 34.

¹⁷ *Id.*, par. 63-64.

¹⁸ 99 D.T.C. 5841 (C.A.F.) (ci-après « *Construction Bérou* »).

¹⁹ *La Reine c. Dominion Engineering Co.*, [1944] R.C.S. 371; *Perron c. MRN*, 60 D.T.C. 554 (C.A.I.); *La Reine c. Lagueux & Frères inc.*, 74 D.T.C. 6569 (C.F. 1^{re} inst.); *Kingsdale Securities Co. c. MRN*, 74 D.T.C. 6674 (C.A.F.); *Continental Bank Leasing Co. c. La Reine*, [1998] 2 R.C.S. 298.

complémentarité du droit privé provincial se sont affrontées directement pour la première fois en Cour d'appel fédérale.

Dans cette affaire, la contribuable avait conclu des contrats de crédit-bail pour des camions devant servir à la collecte et au transport d'ordures ménagères. Pour rappel, les opérations de crédit-bail comportent deux étapes : une société de financement achète le bien, puis le loue à l'utilisateur, en l'occurrence la contribuable. La question en litige était de savoir si, pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*²⁰, la contribuable avait « acquis » les camions en question dès la conclusion des contrats de crédit-bail en 1982, auquel cas elle avait droit à une déduction pour amortissement (ci-après « DPA ») ainsi qu'au crédit d'impôt à l'investissement qui existait alors. Il était clair qu'en droit civil la propriété n'avait pas été transférée à la société Construction Bérou à la signature des contrats, puisqu'elle ne faisait que les louer dans le cadre d'une opération de crédit-bail. La propriété des camions ne lui avait été transférée qu'un an plus tard, lorsqu'elle avait acheté les camions.

2.1.1. Uniformité d'application de la loi fédérale selon les juges majoritaires

Pour les juges majoritaires, Létourneau et Desjardins, la théorie de l'uniformité d'application de la loi fédérale devait s'appliquer, alors que pour le juge Noël, dissident, la complémentarité du droit civil l'emportait. Les juges majoritaires appliquèrent le principe jurisprudentiel selon lequel il y avait eu « acquisition » dès le moment du transfert au crédit-preneur de l'usage, de la possession et du risque à l'égard des biens. Autrement dit, Construction Bérou avait acquis les camions dès l'exécution des contrats de crédit-bail parce qu'elle avait alors les attributs de la propriété (possession, usage et risque) selon le critère classique d'acquisition formulé par la Cour de l'Échiquier dans l'affaire *MRN c. Wardean Drilling Limited*²¹. Dans l'affaire *Wardean Drilling*, les faits s'étaient produits en Alberta et c'est le droit privé de l'Alberta, notamment la *Sale of Goods Act*²² de cette province, qui avait été analysé par la Cour. Néanmoins, la même règle de common law avait été appliquée au Québec par la division de première instance de la Cour fédérale dans l'affaire *Olympia & York c. La Reine*²³.

²⁰ L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »).

²¹ 69 D.T.C. 5194 (C. de l'É.) (ci-après « *Wardean Drilling* »).

²² R.S.A. 1955, c. 295.

²³ [1981] 1 C.F. 691 (1^{re} inst.).

Aussi bien le juge Létourneau que le juge Desjardins appuyaient également leur interprétation sur le paragraphe 248(3) L.I.R., qui, selon eux, exprimait l'intention du législateur fédéral d'écarter le droit privé provincial pour établir une notion unique et uniforme d'acquisition/disposition, applicable aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, partout au Canada.

Or, le paragraphe 248(3) L.I.R. assimilait au *beneficial ownership* de la common law (appelé initialement « droit de jouissance », puis « propriété effective ») certaines formes de propriété propres au droit civil. Mais il ne prévoyait pas expressément l'application des règles de common law partout au Canada et ne définissait pas une notion d'« acquisition » dissociée du droit privé provincial. Par sa référence au droit à la pleine propriété d'un bien, il confirmait, au contraire, le maintien de la notion de propriété du droit civil :

Version tirée du ch. 63 des Lois du Canada de 1970-71-72

« 248. (3) Aux fins de l'application de la présente loi dans la province de Québec, l'expression "droit de jouissance" à l'égard d'un bien signifie le droit de la personne qui a ou avait la pleine propriété d'un bien, même si ce bien est grevé d'une servitude, le droit détenu par usufruitier, un preneur dans un bail emphytéotique, un grevé dans une substitution ou un bénéficiaire dans une fiducie. »

Version tirée du 5^e supplément des Lois révisées du Canada (1985) publiée en 1992

« 248. (3) Aux fins de l'application de la présente loi dans la province de Québec, "propriété effective", à l'égard d'un bien, s'entend notamment du droit de la personne qui a ou avait la pleine propriété d'un bien, même si ce bien est grevé d'une servitude, du droit détenu par un usufruitier, un preneur dans le cas d'un bail emphytéotique, un grevé dans le cas d'une substitution ou un bénéficiaire dans le cas d'une fiducie. »

Pourtant, le juge Létourneau y voyait l'expression par le législateur d'une intention beaucoup plus générale d'uniformité d'application de la loi :

« [L]e paragraphe 248(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Loi) représente un effort du législateur d'assimiler le "beneficial ownership" d'un bien à diverses formes de propriété propres au droit civil québécois dans le but évident de faire bénéficier les contribuables québécois des mêmes avantages que cette notion permet d'octroyer aux contribuables des provinces de common law. [...] Malgré tout, l'effort d'harmonisation par le législateur, dans une perspective de traitement équitable et uniforme de tous les contribuables canadiens, m'apparaît indiscutable.

D'où la nécessité d'une interprétation judiciaire qui permette la mise en œuvre de cette intention législative²⁴. »

Il est curieux que le juge Létourneau ne voie dans le paragraphe 248(3) L.I.R. qu'un objectif de procurer aux contribuables québécois les mêmes **avantages** que ceux dont bénéficient les contribuables des autres provinces. Le paragraphe 248(3) L.I.R. est pourtant neutre dans sa formulation, et il peut exister des situations où les contribuables québécois seraient au contraire avantagés par rapport aux contribuables des autres provinces par l'application du droit civil québécois.

Après avoir conclu que la règle de common law énoncée dans l'affaire *Wardean Drilling* devait s'appliquer également au Québec, le juge Létourneau ajoutait ceci :

« [I]l y a, en vertu de la Loi, disposition ou acquisition d'un bien aux fins d'allocation du coût en capital lorsque les attributs ou accessoires normaux du titre, tels la possession, l'usage et le risque, sont transférés. Je suis d'accord avec cette interprétation légale donnée à des fins fiscales au terme "acquis" que l'on retrouve dans la définition de "biens amortissables". Sur le plan pratique, cette interprétation a le mérite de reconnaître, pour une législation fiscale d'application pancanadienne, une réalité commerciale transfrontalière et d'éviter de s'enfermer dans un légalisme indu, sectoriel et par surcroît stérile et inéquitable à une époque où le droit civil tend à se rapprocher de la common law. [...] En outre, cette interprétation est conforme à l'intention législative exprimée au paragraphe 248(3) de la Loi, laquelle vise, comme je l'ai déjà mentionné, à assimiler le "beneficial ownership" d'un bien à diverses formes de propriété propres au droit civil du Québec²⁵. » (Notre soulignement)

Il ressort que la position du juge Létourneau se fonde sur sa perception selon laquelle une loi fédérale d'application « pancanadienne » doit s'appliquer uniformément à travers le Canada, et que son interprétation ne doit pas être soumise à des règles de droit privé différentes selon la province d'application. Cette position uniformisatrice, fondée sur le principe d'équité fiscale, n'est pas dépourvue de fondement. En effet, le principe de complémentarité du droit privé peut avoir pour conséquence une application différente des lois fiscales fédérales à des contribuables de différentes provinces se trouvant dans des situations similaires, créant ainsi une entorse au principe d'équité horizontale selon lequel deux contribuables dans la même situation et ayant la même capacité contributive devraient payer les mêmes impôts.

²⁴ *Construction Bérou*, précité, note 18, 5842.

²⁵ *Id.*, 5844.

Toutefois, le législateur fédéral a tranché cette question par l'adoption, en 2001, de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*, qui eut lieu après la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Construction Bérou*. Dorénavant, si le principe de complémentarité entraîne des iniquités dans l'application d'une loi fédérale, il appartient au législateur d'écarter expressément le droit privé provincial par une règle de droit contraire. Il ne relève pas du rôle des tribunaux d'écarter le principe de complémentarité par une interprétation uniforme de la loi.

Il est également à souligner que le juge Létourneau considère l'application du droit privé provincial comme un « légalisme indu, sectoriel et par surcroît stérile et inéquitable à une époque où le droit civil tend à se rapprocher de la common law ». Avec égards, cela va à l'encontre des valeurs issues de la Constitution que le législateur souhaite protéger par l'adoption de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*, c'est-à-dire, tel qu'il est mentionné ci-dessus, la protection du système de droit civil du Québec, unique au Canada. Le fait que le droit civil tende à se rapprocher de la common law sous l'influence de la jurisprudence constitue justement une menace au système de droit propre au Québec, et non une raison valable de l'assimiler encore davantage au système majoritaire de common law. La position du juge Létourneau semble être la suivante : puisque le droit civil tend de plus en plus à se rapprocher de la common law sous l'influence de la jurisprudence, il ne sert plus à rien de faire des distinctions entre ces deux systèmes, et on devrait encourager l'accélération de ce rapprochement en appliquant une interprétation uniforme de la loi, au Québec comme partout ailleurs au Canada, interprétation qui concorde avec celle de la common law. Or, d'aucuns croient au contraire que ce rapprochement du droit civil et de la common law constitue une menace à l'existence même du droit civil québécois, et qu'il mène ultimement à sa disparition par assimilation à la common law.

Quant à la juge Desjardins, dans l'affaire *Construction Bérou*, elle estimait, elle aussi, que le paragraphe 248(3) L.I.R., combiné à la définition de « disposition » à l'article 54 L.I.R. (le mot « disposition » étant l'antonyme du mot « acquisition ») avait eu pour effet de créer, pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, des notions de « disposition » et de « propriété effective » dissociées du droit privé provincial :

« Le Parlement canadien a ainsi taillé, pour des fins fiscales et pour l'ensemble du Canada, un concept commun couvrant les notions de "disposition de biens" ("disposition") et de "propriété effective" ("beneficial ownership"), autant en droit civil qu'en common law; le corollaire de ces dispositions étant que lorsqu'il y a

“disposition de biens” pour une partie à un contrat, l’autre partie en fait “l’acquisition” ou en obtient la “propriété effective”²⁶. »

La juge Desjardins a alors assimilé les contrats de crédit-bail à des « contrats reconnaissant une “propriété effective” à la manière des contrats mentionnés à titre d’exemple au paragraphe 248(3) »²⁷. Elle prend ainsi en compte implicitement le mot « notamment » ajouté au paragraphe 248(3) L.I.R. en 1992 dans le cinquième supplément des Lois révisées du Canada (1985) : selon elle, les situations mentionnées au paragraphe 248(3) L.I.R. ne seraient que des exemples. Pourtant, les lois révisées ne sont pas censées changer le droit.

2.1.2. Complémentarité du droit privé provincial avec la loi fédérale selon le juge dissident

Dans une forte dissidence, le juge Noël a conclu que la *Loi de l’impôt sur le revenu* n’avait pas écarté l’application du droit privé provincial et que l’arrêt *Wardean Drilling* avait simplement appliqué les principes de droit privé pertinents dans un litige relevant de la common law :

« Selon moi, la juge de première instance, et les juges de la Cour de l’impôt avant elle, ont eu raison d’ignorer l’arrêt *Olympia and York* puisque la Loi n’écarte pas le droit privé. Le mot “acquis” que l’on retrouve dans chacune des dispositions en cause doit être compris dans son sens normal soit comme évoquant l’acquisition de la propriété d’un bien et en l’absence d’indication contraire, la propriété d’un bien ne peut s’acquérir autrement que selon le droit privé applicable.

Par ailleurs, cette revue jurisprudentielle démontre aussi que la règle d’acquisition énoncée par le juge Cattanaach dans *Wardean Drilling* a été suivie fidèlement dans les litiges issus des provinces de *common law*. Cette règle, comme en font foi les extraits que j’ai cités, veut qu’un bien soit acquis à compter du moment où la propriété est transmise à l’acheteur ou lorsqu’un acquéreur a la possession, l’utilisation et assume les risques inhérents au bien en question, même si le “legal title” demeure entre les mains du vendeur afin de garantir le paiement du prix de vente.

Le juge suppléant Bastin a donné effet au deuxième volet de cette règle dans *Henuset*, et le juge Bowman a fait de même dans *Gartry*. La juge Reed a appliqué ce test dans l’affaire *Borstad*, ainsi que le juge Strayer dans l’affaire *Kirch*. Je souligne le fait qu’aucune de ces décisions ne laisse entendre que la règle d’acquisition proposée par le juge Cattanaach se démarquait du droit privé applicable. Comme l’a fait remarquer le juge en chef Couture dans la présente

²⁶ *Id.*, 5849.

²⁷ *Id.*, 5850.

affaire le juge Cattanach dans *Wardean Drilling* faisait tout simplement allusion à la division du droit de propriété selon la *common law* et à la règle selon laquelle il y a disposition d'un bien lorsqu'il y a changement dans le "beneficial ownership" même si le "legal ownership" demeure inchangé²⁸. »

Deux remarques sur l'arrêt *Construction Bérou*. Premièrement, celui-ci a été rendu avant l'adoption de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*. La décision des juges majoritaires aurait-elle été la même à la lumière de cet article? Il est permis d'en douter.

Deuxièmement, il faut souligner que les juges majoritaires ont tous deux pris la peine d'appuyer leur interprétation uniforme sur le paragraphe 248(3) L.I.R., qui, selon eux, exprimait l'intention du législateur de dissocier la loi fédérale du droit privé provincial. Que l'on soit ou non d'accord avec cette interprétation du paragraphe 248(3) L.I.R., cela laisse entendre que si **aucune** disposition législative n'avait permis d'inférer cette intention de dissociation, les juges majoritaires n'auraient peut-être pas écarté le droit privé du Québec.

2.2. **AFFAIRE CANADA C. ST-HILAIRE²⁹ : VERS LA COMPLÉMENTARITÉ DU DROIT PRIVÉ PROVINCIAL AVEC LA LOI FÉDÉRALE**

C'est dans l'arrêt *St-Hilaire*, rendu en 2001, que la Cour d'appel fédérale a, pour la première fois, pris clairement position en faveur du principe de complémentarité du droit privé provincial avec la loi fédérale, avant même l'adoption de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*³⁰.

Dans cette affaire, M^{mc} St-Hilaire, après avoir assassiné son époux, qui était fonctionnaire fédéral, et avoir plaidé coupable à une accusation réduite d'homicide involontaire, réclamait la rente de conjoint survivant en vertu de la *Loi sur la pension de la fonction publique*³¹. Le Conseil du Trésor refusait de lui payer quoi que ce soit, invoquant la règle de common law selon laquelle « nul ne peut profiter de son crime ». M^{mc} St-Hilaire prétendait que c'est plutôt en vertu du *Code civil du Québec*³² que devait être tranchée la question de son indignité ou non à

²⁸ *Id.*, 5864.

²⁹ [2001] 4 C.F. 289 (C.A.) (ci-après « *St-Hilaire* »).

³⁰ La décision a été rendue le 19 mars 2001, et la *Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil* fut sanctionnée le 10 mai 2001.

³¹ L.R.C. (1985), c. P-36.

³² L.Q. 1991, c. 64 (ci-après « C.c.Q. »).

succéder à son mari. Selon elle, en droit civil québécois, l'homicide involontaire n'était pas une cause d'indignité de plein droit puisque l'article 620 C.c.Q. exigeait l'intention de tuer.

Sur la question du droit applicable, le juge Décary fait une analyse fouillée et complète du principe de complémentarité du droit privé, et il conclut que ce sont les règles du droit civil, et non celles de la common law, qui sont applicables en l'espèce. Il entérine expressément le principe de complémentarité du droit privé avec la loi fédérale :

« C'est la Constitution même du Canada qui prévoit que des lois fédérales aient des effets qui soient différents selon qu'elles trouvent application au Québec ou dans les autres provinces. En assurant la perpétuité du droit civil au Québec et en encourageant, à l'article 94, l'uniformisation des lois des provinces autres que le Québec en ce qui concerne la propriété et les droits civils, la *Loi constitutionnelle de 1867* consacre au Canada le principe fédéral selon lequel une loi fédérale qui recourt à une source de droit privé externe ne s'appliquera pas nécessairement de façon uniforme à travers le pays. C'est ignorer la Constitution que d'associer de manière systématique toute législation fédérale et *common law*.

Le juge chargé d'interpréter et d'appliquer une loi fédérale dans un litige qui concerne les droits civils au Québec doit savoir que règle générale, et sous réserve de ce qui sera dit ci-après eu égard aux lois dites de droit public, le droit supplétif est le droit civil. Cela ne veut pas dire qu'on ne doive pas chercher à harmoniser les effets des lois fédérales à travers le pays là où c'est possible en droit privé. (Voir : *Canada c. Construction Bérou Inc.* (1999), 99 DTC 5868 (C.A.F.); *Biderman c. Canada* (2000), 2000 DTC 6149 (C.A.F.).) Cela veut plutôt dire que l'asymétrie est la règle prévue par la Constitution. Cela veut dire aussi que si harmonisation il y a, elle peut tout aussi bien s'inspirer du droit civil que de la *common law*.

Le justiciable québécois, impliqué dans un litige relatif à ses droits civils en application d'une loi fédérale muette à cet égard, est en droit de s'attendre à ce que ses droits civils soient définis par le droit civil québécois, et ce même si la partie adverse est le gouvernement fédéral. Comme le dit si bien le professeur Morel (à la page 17), dans "L'harmonisation de la législation fédérale avec le *Code civil du Québec*. Pourquoi? Comment?", une étude publiée dans le Recueil d'études du Ministère de la Justice du Canada (*supra*, paragraphe 39):

"La complémentarité de la législation fédérale de droit privé avec le droit civil du Québec – comme d'ailleurs avec le droit fondamental de toutes les provinces – est la règle. Elle l'est au plan des principes. Elle l'est aussi dans la réalité des choses, ne serait-ce que parce qu'il n'est pas courant que le législateur fédéral y fasse lui-même obstacle³³." »

³³ *St-Hilaire*, précité, note 29, par. 49-51.

Le juge Décary prenait ainsi position en faveur de la complémentarité du droit privé, même s'il exprimait un certain souci d'harmonisation des lois fédérales « là où c'est possible en droit privé », faisant référence à l'affaire *Construction Bérou*. Puis, le juge Décary réfute l'argument de l'avocat du ministère public selon lequel, la *Loi sur la pension de la fonction publique* étant une loi de droit public, le droit supplétif applicable est la common law de droit public. Il cite à cet égard le professeur André Morel :

« Il est tout d'abord nombre de situations où le droit civil est appelé à jouer un rôle que l'on pourrait qualifier de passif. Ce sont tous ces cas où une loi fédérale, dans la poursuite d'une fin qui lui est propre, prend appui sur des actes ou sur des faits juridiques réglementés par le Code civil pour y attacher des effets particuliers. Les exemples abondent. [...] La *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui détermine les incidences fiscales d'une vente ou d'une cession de créances, d'une donation ou d'un legs par exemple, montre que certaines lois de droit public, elles aussi, peuvent demander, pour avoir effet, que l'on recoure au *Code civil* afin de qualifier la nature exacte de l'acte juridique en cause. Dans ce cas comme dans les autres, à moins que la loi n'en dispose autrement, le *Code civil* régit un rapport de droit privé qui rejoint la loi fédérale indirectement puisque celle-ci vient s'y superposer pour en tirer des conséquences dans l'ordre fédéral³⁴. »

Le juge Décary conclut qu'une loi fédérale, qu'elle soit dite de droit public ou de droit privé, lorsqu'elle fait référence à un concept de droit privé sans le définir, renvoie implicitement au droit privé provincial pour l'application de ce concept :

« Ce qui, je pense, devrait déterminer s'il y a lieu ou non de recourir au droit privé (au Québec, le droit civil), ce n'est pas le caractère public ou privé de la loi fédérale en cause, mais le fait, tout simplement, que la loi fédérale, dans un litige donné, doit être appliquée à des situations ou à des relations qu'elle n'a pas définies et qui ne peuvent l'être qu'en fonction des personnes affectées. On ferme en quelque sorte le cercle et on revient au point de départ, à l'article VIII de l'*Acte de Québec de 1774* : quand ces personnes affectées sont des justiciables et que leurs droits civils sont en litige et n'ont pas été définis par le Parlement, c'est le droit privé provincial qui vient combler le vide. Bref, le droit civil s'applique, au Québec, à toute législation fédérale qui ne l'écarte pas³⁵. »

Les deux autres juges qui siégeaient dans l'affaire *St-Hilaire* ont adopté la même position que le juge Décary sur la complémentarité du droit privé³⁶.

³⁴ *Id.*, par. 62.

³⁵ *Id.*, par. 65.

³⁶ À propos du résultat, le juge Décary était d'avis que le droit civil ne rendait pas M^{me} St-Hilaire indigne de succéder, alors que les juges Létourneau et Desjardins conclurent le contraire, en vertu de l'article 620 C.c.Q.

Ironiquement, il s'agit des mêmes juges, Létourneau et Desjardins, qui avaient pris position pour l'uniformité d'application de la loi dans l'affaire *Construction Bérou*. Le juge Létourneau s'exprime ainsi :

« J'ai eu le bénéfice de lire les motifs préparés par mon collègue le juge Décary. Je suis d'accord avec l'analyse remarquable et convaincante qu'il fait de la complémentarité du droit civil québécois au droit fédéral en cas de silence de ce dernier. Je partage sa conclusion qu'en l'espèce, le droit civil du Québec s'applique. Comme il le mentionne si bien, notre Cour a maintes fois reconnu le caractère supplétif du droit civil par rapport au droit fédéral. Elle s'est aussi efforcée, dans la mesure du possible, d'harmoniser les effets des lois fédérales afin d'éviter les disparités sources d'injustice, tout en reconnaissant un droit à la différence lorsque l'harmonisation s'avère impossible³⁷. » (Notre soulignement)

Le juge Létourneau exprime dans cet extrait une certaine ambiguïté, voire une certaine contradiction : tout en se disant d'accord avec le principe de complémentarité du droit privé, il souligne l'importance d'harmoniser les effets de la loi fédérale, c'est-à-dire de les uniformiser. De fait, il ne semble pas avoir véritablement modifié sa position par rapport à celle qu'il adoptait dans l'affaire *Construction Bérou*, à savoir que la loi fédérale devrait être appliquée de façon uniforme, dans la mesure où il est possible d'interpréter la common law et le droit civil de façon à en rapprocher les effets. Ce n'est que lorsque l'uniformisation s'avère **impossible** qu'il reconnaît un « droit à la différence ». On pourrait donc qualifier cette position d'« uniformiste déguisée », ou à tout le moins de « complémentariste avec réserves ».

Quant à la juge Desjardins, elle appuie également l'opinion du juge Décary en ce qui a trait à l'application du droit civil :

« Je souscris aux motifs exprimés par mon collègue le juge Décary, J.C.A. selon lequel le droit civil québécois est celui qui s'applique en l'espèce. La démonstration fouillée qu'il en fait ne laisse aucun doute dans mon esprit. Déterminer le sens des mots “conjoint survivant” et “succession”, lorsque la loi fédérale en cause, la *Loi sur la pension de la fonction publique*, L.R.C. (1985), c. P-36 (la Loi), est silencieuse, oblige à nous référer au *Code civil du Québec* [L.Q. 1991, ch. 64], et non au common law³⁸. »

Contrairement au juge Létourneau, la juge Desjardins n'exprime aucune réserve quant à l'application du droit civil. Elle semble donc renier la position uniformiste qu'elle avait adoptée dans l'affaire *Construction Bérou*. Remarquons

³⁷ *St-Hilaire*, précité, note 29, par. 141.

³⁸ *Id.*, par. 1.

toutefois qu'elle prend soin de limiter la portée de ses commentaires au cas en litige et à l'application de la *Loi sur la pension de la fonction publique* : elle se garde bien de confirmer l'application générale du principe de complémentarité du droit privé avec la législation fédérale, comme le fait le juge Décary.

2.3. AFFAIRE *WOLF C. LA REINE*³⁹ : RETOUR AMBIGU À L'UNIFORMITÉ

L'arrêt *Wolf*, rendu en 2002, porte sur le statut d'employé ou de travailleur autonome d'une personne, aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Bien qu'il eût été rendu après l'adoption de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*, cet article ne s'y appliquait pas puisque les années visées par les cotisations contestées étaient les années 1990 à 1995⁴⁰.

Les juges Desjardins, Décary et Noël ont rédigé des motifs distincts et différents menant cependant au même résultat.

2.3.1. Position de la juge Desjardins : uniformité

La juge Desjardins ne se prononce pas expressément sur l'application du principe de complémentarité du droit privé provincial avec la loi fédérale. Elle cite les dispositions pertinentes du *Code civil du Québec*, selon lesquelles le critère du pouvoir de direction et de contrôle de l'employeur, aussi appelé lien de subordination, est le critère distinctif entre un contrat de travail et un contrat d'entreprise ou de services. Toutefois, elle retient de la jurisprudence antérieure que les règles de common law sont identiques à celles du droit civil sur cette question, et elle conclut comme suit : « 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 law⁴¹. »

³⁹ [2002] 4 C.F. 396 (C.A.) (ci-après « *Wolf* »).

⁴⁰ L'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* est entré en vigueur le 1^{er} juin 2001 et ne s'applique que si les faits générateurs du litige se sont produits après cette date : voir Pierre ARCHAMBAULT, « 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, *loc. cit.*, note 1, 2:1-85, 2:19.

⁴¹ *Wolf*, précité, note 39, par. 49.

Elle analyse ensuite les critères élaborés en common law par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Wiebe Door Services Ltd. c. MRN*⁴² et par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *671122 Ontario Ltd. c. Sagaz Industries Canada inc.*⁴³, et elle constate que le critère du contrôle ne permet pas de trancher le litige en l'espèce, puisque ce facteur est « neutre dans les circonstances vu qu'il était compatible avec l'un ou l'autre statut⁴⁴ ». C'est à la lumière des autres critères de common law, soit la propriété des instruments de travail, le degré de risque financier et les chances de profit qu'elle conclut qu'il s'agit d'un travailleur autonome.

Avec égards, il est difficile de comprendre le raisonnement de la juge Desjardins, et ce, pour deux raisons.

Premièrement, le principe de complémentarité veut que le droit privé applicable afin d'interpréter une loi fédérale soit le droit privé de la province concernée, c'est-à-dire le droit civil au Québec. Que les règles de common law soient ou non similaires, voire identiques au droit civil québécois, cela ne devrait en principe rien y changer, puisque l'objectif visé est justement la préservation de l'autonomie et de l'intégrité du système de droit civil québécois. La Cour suprême du Canada a mis en garde les juristes à de nombreuses reprises contre les dangers d'importer dans un système des règles issues de l'autre système. Dans l'arrêt *Curley c. Latreille*, par exemple, où il s'agissait de la responsabilité civile de l'employeur pour les fautes de l'employé à l'égard des tiers, le juge Mignault s'exprimait ainsi :

« On me permettra de faire encore une observation générale parce que plusieurs des honorables juges de la cour d'appel me paraissent avoir assimilé notre droit, quant à la responsabilité des maîtres et commettants, au droit anglais sous l'empire duquel on décide que le maître est responsable du fait dommageable accompli par son serviteur "in the course of his employment", expression qui, dans leur opinion, rend la même idée que "dans l'exercice des fonctions auxquelles ces derniers sont employés" ou, pour citer encore la version anglaise de l'article 1054 CC. "in the performance of the work for which they are employed". Et ayant constaté, à leur avis, une identité de signification, les savants magistrats ont cité quelques décisions anglaises, et notamment l'arrêt rendu par cette cour dans la cause de *Halparin v. Bulling* [50 Can. S.C.R. 471.] qui venait de la province du Manitoba.

⁴² [1986] 3 C.F. 553 (C.A.) (ci-après « *Wiebe Door Services* »).

⁴³ [2001] 2 R.C.S. 983 (ci-après « *Sagaz Industries* »).

⁴⁴ *Wolf*, précité, note 39, par. 78.

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 identiques⁴⁵. »

Deuxièmement, en tout respect, la prémisse de la juge Desjardins selon laquelle la common law et le droit civil sont identiques sur la question de la distinction entre un contrat de travail et un contrat d'entreprise ne peut être acceptée. En effet, la juge Desjardins s'appuie à cet égard sur deux arrêts de la Cour suprême du Canada : l'affaire *Hôpital Notre-Dame de l'Espérance et Théoret c. Laurent*⁴⁶, ainsi que, paradoxalement, l'affaire *Curley*, alors même que dans cet arrêt, comme nous venons de le voir, le juge Mignault mettait en garde contre le danger de chercher des précédents de common law dans l'interprétation du Code civil. Or, dans ces deux arrêts, c'est au sujet de la responsabilité de l'employeur pour la faute de l'employé que certains juges ont affirmé que la common law et le droit civil prévoyaient une règle similaire, et non au sujet du statut de l'employé lui-même⁴⁷.

En effet, dans l'affaire *Curley*, le propriétaire d'une automobile était poursuivi en dommages à la suite d'un accident causé par son chauffeur. Le chauffeur s'était servi de la voiture à des fins personnelles sans la permission de son employeur, alors que les instructions de ce dernier étaient d'aller porter la voiture au garage. Nul ne contestait le fait que le chauffeur était l'employé du propriétaire de l'automobile; la question était de savoir si la responsabilité de l'employeur avait été engagée par la faute de l'employé, en vertu de l'article 1054 du *Code civil du Bas-Canada* (ci-après « C.c.B.-C. »). Cet article prévoyait la responsabilité du commettant pour les dommages causés par ses employés « dans l'exécution des fonctions auxquelles ces derniers sont employés ». Il était inspiré de l'article 3 du Code Napoléon, qui utilisait plutôt les termes « dans les fonctions auxquelles ils les ont employés ».

La Cour suprême du Canada jugea, par une majorité de quatre juges sur cinq, que le propriétaire de l'automobile n'était pas responsable des dommages causés

⁴⁵ (1920) 60 R.C.S. 131, 176-177 (ci-après « *Curley* »).

⁴⁶ [1978] 1 R.C.S. 605 (ci-après « *Hôpital Notre-Dame de l'Espérance* »).

⁴⁷ Voir P. ARCHAMBAULT, *loc. cit.*, note 40, 2:46 et suiv.

par la faute de son employé. Deux des juges de la majorité, à savoir le juge Anglin et le juge Mignault, ont rédigé des motifs détaillés distincts.

Le juge Anglin fait la mise en garde suivante :

« English decisions can be of value in Quebec cases involving questions of civil law only when it has been first ascertained that in the law of England and that of Quebec the principles upon which the particular subject matter is dealt with are the same and are given the like scope in their application, and even then not as binding authorities but rather as *rationes scriptae*: and it is only on that footing and for purposes of comparison that I shall refer to them. I therefore cannot accede to the view that his case is concluded against the appellant by our recent decision in *Halparin v. Bulling* [50 Can. S.C.R. 471.]⁴⁸. »

Il analyse ensuite les causes britanniques et la jurisprudence française, et il conclut qu'en raison de la différence dans les termes législatifs utilisés, l'article 1054 C.c.B.-C. doit être interprété de façon plus restrictive que l'article 3 du Code Napoléon. En l'absence de jurisprudence et de doctrine québécoises pour interpréter les mots « dans l'exécution des fonctions » à l'article 1054 C.c.B.-C., il note une tendance à les interpréter en fonction d'une formulation similaire examinée dans les causes britanniques.

« In view of the verbal differences between the Quebec code and the C.N. already adverted to, Quebec authority on the question under consideration would be of exceptional value. Unfortunately there is a dearth of it. The particular aspect of the master's responsibility presented by the case at bar does not seem to have directly engaged the attention of the Quebec Courts in any reported case brought to our notice, and the commentators do not discuss it. But such passing allusions as we do find seem to indicate a tendency to interpret the restrictive words of the Quebec code as the equivalent of the phrase "in the course of their employment as servants" as used in such English cases as *Story v. Ashton* [L.R. 4 Q.B. 476.], rather than in the sense given to the words "dans les fonctions, etc." of the C.N. by the Cour de Cassation in *Picon v. Peltier* [D. 1908. 1 351.]⁴⁹. »

Mais, en définitive, le juge Anglin s'appuie sur les termes clairs et explicites de l'article 1054 C.c.B.-C., sans qu'il soit nécessaire d'avoir recours à la common law britannique⁵⁰.

⁴⁸ *Curley*, précité, note 45, 133-134.

⁴⁹ *Id.*, 142.

⁵⁰ *Id.*, 164

Le juge Mignault, quant à lui, parvient à la même interprétation de l'article 1054 C.c.B.-C., sans se référer à la common law. Immédiatement après avoir mis en garde contre les dangers de l'utilisation de précédents de common law dans l'interprétation du Code civil, il ajoute ce qui suit :

« Je ne fonderai donc pas les conclusions que je crois devoir adopter en cette cause sur aucun précédent tiré du droit anglais, pas même sur la cause de *Halparin v. Bulling* [50 Can. S.C.R. 471.], mais je me baserai uniquement sur le texte de l'article 1054 C.C. La revue très complète que mon honorable collègue, M. le juge Anglin, fait de la jurisprudence tant française qu'anglaise démontre combien il vaut mieux s'en tenir au texte de notre article, texte qui ne prête à aucun équivoque, que de chercher à dégager une règle ou un principe d'une infinité d'arrêts d'espèce. Il me semble d'ailleurs bien inutile de chercher cette règle, puisque nous l'avons en des termes très clairs dans notre code civil, et si la jurisprudence française et les opinions d'auteurs qu'invoque mon honorable collègue, M. le juge Brodeur, vont au delà de cette règle, c'est la règle elle-même, et non cette jurisprudence et ces opinions, que nous devons suivre et appliquer⁵¹. »

On ne saurait donc affirmer que l'affaire *Curley* a établi comme principe que le droit civil est identique à la common law en ce qui concerne la distinction entre un contrat de travail et un contrat d'entreprise. La question en litige dans cette affaire était tout à fait étrangère à celle-ci. De plus, même en ce qui concerne la question de la responsabilité de l'employeur pour les fautes de l'employé, le juge Anglin n'est pas allé jusqu'à affirmer que la règle de droit civil était identique à la common law.

Quant à l'arrêt *Hôpital Notre-Dame de l'Espérance* évoqué par la juge Desjardins dans l'affaire *Wolf*, il portait sur la responsabilité de l'hôpital pour la faute professionnelle d'un chirurgien qui avait commis une erreur de diagnostic à l'égard d'une patiente qu'il avait examinée aux urgences de l'hôpital. La question en litige était de savoir si le médecin, en prodiguant les soins, agissait comme un employé de l'hôpital, entraînant la responsabilité de l'employeur en vertu de l'article 1054 C.c.B.-C. Le juge Pigeon, au nom de la Cour, s'exprime ainsi :

« Pour ce qui est maintenant de la faute initiale, la responsabilité de l'hôpital me paraît également dépourvue de base juridique. Pour le tenir responsable, il faudrait se fonder sur le dernier alinéa de l'art. 1054 C.c.

“Les maîtres et commettants sont responsables du dommage causé par leurs domestiques et ouvriers dans l'exécution des fonctions auxquelles ces derniers sont employés.”

⁵¹ *Id.*, 177.

L'arrêt *Curley c. Latreille*, (1920), 60 R.C.S. 131, a fixé la jurisprudence québécoise dans le sens de l'interprétation littérale des mots "dans l'exécution des fonctions", sens littéral qui correspond à celui de la version anglaise : "in the performance of the work". L'on a expressément noté que ce sens est également celui de la règle suivie sous la common law. On n'a donc pas admis le sens large que la jurisprudence française a donné aux mots "dans les fonctions" de l'art. 1384 C.N. et qui a pour conséquence que l'on retient la responsabilité à l'égard d'actes qui ne sont accomplis qu'"à l'occasion des fonctions" et ne s'y rattachent que par des circonstances de temps, de lieu ou de service.

Dans le présent cas, la preuve démontre l'absence de tout lien de préposition entre le docteur Théoret et l'hôpital relativement aux services professionnels rendus par lui à la salle d'urgence. Ce que j'en ai cité fait voir qu'il s'agissait bien d'une situation où les médecins qui choisissaient d'y aller étaient vraiment des professionnels indépendants auxquels l'hôpital fournissait seulement l'occasion de se mettre en relation avec les patients qui venaient y requérir leurs services. Sans doute, ces médecins s'entendaient pour fixer le jour et l'heure où chacun serait de service, mais ils n'étaient pas là sous les ordres d'un directeur. Ils n'étaient donc pas des préposés d'un commettant. La situation juridique n'était donc pas la même que dans *Martel c. Hôtel-Dieu St-Vallier*, [1969] R.C.S. 745⁵². » (Notre soulignement)

Il apparaît clairement du premier passage souligné que, lorsque le juge Pigeon note que « ce sens est également celui de la règle suivie sous la common law », il parle précisément du sens donné par la Cour suprême, dans l'affaire *Curley*, à l'expression « dans l'exécution des fonctions » de l'article 1054 C.c.B.-C. Il n'est pas question de la détermination du statut d'employé ou d'entrepreneur indépendant du travailleur. Ce n'est que dans le dernier paragraphe cité ci-dessus que le juge Pigeon traite du statut d'employé du chirurgien : il conclut que celui-ci n'était pas un employé de l'hôpital puisqu'il n'était pas « sous les ordres » d'un directeur. Il s'agit d'une application directe du critère du lien de subordination du Code civil.

C'est dans ce contexte de responsabilité civile qu'il faut comprendre les remarques suivantes du juge Pigeon :

« Nous avons uniquement à rechercher si, dans les faits, le docteur Théoret agissait comme préposé de l'hôpital en donnant des soins à madame Laurent. Comme nous l'avons vu, la preuve à ce sujet est sans équivoque : c'est comme médecin exerçant à son compte que le docteur a reçu cette patiente et s'est engagé à la traiter en lui disant de communiquer de nouveau avec lui dans un certain temps. [...] Dans le cas présent, les soins médicaux n'ont pas été donnés à madame Laurent en vertu d'un contrat avec l'hôpital mais avec le docteur Théoret. Puisque dans *Curley c. Latreille* on a reconnu que la règle québécoise est sur ce point identique à celle de la common

⁵² *Hôpital Notre-Dame de l'Espérance*, précité, note 46, 611-612.

law, je me permettrai de reproduire la phrase suivante du juge Aylesworth de la Cour d'appel de l'Ontario citée par le juge Hall dans *The Trustees of the Toronto General Hospital c. Matthews*, [1972] R.C.S. 435, (à la p. 439) :

“[TRADUCTION] Les causes en question, tant ici qu'en Angleterre, montrent clairement, je crois, que la responsabilité de l'hôpital pour les omissions ou actes négligents d'un employé envers un patient dépend surtout des faits particuliers de l'espèce, c'est-à-dire des services que l'hôpital s'engage à fournir et du rapport qui lie le médecin ou chirurgien à l'hôpital⁵³.” » (Notre soulignement)

Ainsi, après avoir conclu que le médecin n'était pas un employé de l'hôpital, le juge Pigeon cite un passage d'une cause de common law qui traite de la question de la responsabilité de l'employeur, afin de démontrer que ce n'est que dans le cas où le médecin agit en tant que préposé de l'hôpital que la responsabilité de l'hôpital est engagée. Lorsqu'il écrit que « la règle québécoise est sur ce point identique à celle de la common law », il parle de la règle de la responsabilité de l'employeur pour les fautes de l'employé. Il est donc inexact d'affirmer que le juge Pigeon, dans l'arrêt *Hôpital Notre-Dame de l'Espérance*, a reconnu l'identité des règles de common law et de droit civil en ce qui a trait à la détermination du statut d'employé ou de travailleur autonome.

La prémisse de la juge Desjardins dans l'affaire *Wolf*, selon laquelle les règles de common law et celles du droit civil québécois sur la question de la détermination du statut d'employé ou de travailleur autonome sont identiques, est donc erronée. Les règles de common law diffèrent fondamentalement de celles du droit civil sur cette question, à tout le moins depuis l'entrée en vigueur du nouveau *Code civil du Québec* en 1994. En effet, en droit civil, les articles 2085, 2098 et 2099 C.c.Q. indiquent sans équivoque que le seul critère distinctif entre un contrat de travail et un contrat d'entreprise est le lien de subordination, alors qu'en common law, pour déterminer quelle relation globale les parties entretiennent entre elles⁵⁴, le degré de contrôle n'est qu'un critère parmi plusieurs autres : critère de l'entreprise à quatre volets de l'affaire *Wiebe Door Services* (contrôle, propriété des outils, chances de profits, risques de pertes), critère du résultat spécifique⁵⁵, critère de l'organisation ou de l'intégration⁵⁶.

⁵³ *Id.*, 613-614.

⁵⁴ *Sagaz Industries*, précité, note 43.

⁵⁵ *Alexander c. MRN*, 70 D.T.C. 6006, [1969] C.T.C. 715 (C. de l'É.).

⁵⁶ *Wiebe Door Services*, précité, note 42 et *Sagaz Industries*, précité, note 43.

Le juge Archambault de la Cour canadienne de l'impôt, dans un article publié en 2005, explique ainsi les différences entre le droit civil et les critères de la common law quant à la distinction entre un contrat de travail et un contrat d'entreprise :

« Lorsque l'on compare les règles du Code civil et celles de la common law, il ressort clairement qu'elles sont différentes quant aux conditions nécessaires à l'existence d'un contrat de travail. Celles du Code civil sont de droit écrit et "aucune cour de justice ne peut changer la règle écrite". Le Code civil requiert l'existence d'un lien de subordination : il s'agit là d'un des trois éléments essentiels à l'existence d'un contrat de travail, les deux autres étant le travail et la rémunération. Les règles de la common law, de droit prétorien, sont flexibles et ainsi peuvent être modifiées par les tribunaux au besoin. [...] La "notion de contrôle n'est pas toujours en soi concluante malgré l'importance qu'il faut lui prêter" et "aucun critère universel ne permet de déterminer, de façon concluante, si une personne est un employé ou un entrepreneur indépendant". "La question centrale est de savoir si la personne qui a été engagée pour fournir les services les fournit en tant que personne travaillant à son compte". Les tribunaux de common law ayant abandonné le critère de contrôle pour adopter l'approche de la relation globale, il leur est donc possible de conclure à l'existence d'un contrat de travail sans tirer de conclusion de fait (*finding of fact*) quant à l'existence d'un droit de contrôle.

Or, au Québec, en raison de la primauté de l'article 2085 C.c.Q., les juges sont tenus d'en arriver à une conclusion sur l'existence d'un lien de subordination pour décider si toutes les conditions nécessaires à l'existence d'un contrat de travail sont réunies. Il en est de même quant à l'existence d'un contrat de service : il doit y avoir une absence de lien de subordination (art. 2099 C.c.Q.). En vertu du Code civil, une fois que l'existence du lien de subordination est établie, il n'est pas nécessaire de considérer les autres critères, comme celui de l'entreprise, comportant notamment les trois éléments suivants : la propriété des outils, la possibilité de profit et le risque de perte. Avec beaucoup d'égards pour les tenants de l'opinion contraire, il n'est pas possible non plus de conclure que le critère de contrôle est neutre, que trop de poids peut être accordé au lien de subordination et que, pour décider sur l'existence d'un contrat de travail régi par le Code civil, ce critère n'est pas un bon indice de la nature du contrat entre les parties. De telles conclusions seraient possibles, cependant, dans l'application des principes de la common law. À part le travail et la rémunération, le lien de subordination (le droit de direction ou de contrôle) est le seul critère décisif [notes omises]⁵⁷. »

En fait, la prémisse de la juge Desjardins selon laquelle le droit civil et la common law seraient identiques sur la question du statut d'employé ou de travailleur autonome pourrait découler de sa position selon laquelle la loi fédérale

⁵⁷ P. ARCHAMBAULT, *loc. cit.*, note 40, 2:43-45. Voir également David G. DUFF, « La Loi de l'impôt sur le revenu et le droit privé au Canada : Complémentarité, dissociation et bijuridisme », (2003) 51 *Revue fiscale canadienne* 64-132, p. 125.

devrait être appliquée de façon uniforme, par le biais d'une « harmonisation » du droit civil et de la common law :

« De façon consciente ou pas, il s'agit là d'une façon d'appliquer le principe d'uniformité. On affirme qu'une règle de droit est identique dans les deux régimes juridiques et on applique les principes de l'un des régimes pour résoudre un problème qui se pose dans l'autre. Le résultat est une interprétation uniforme partout au Canada⁵⁸. »

2.3.2. Position du juge Décary : complémentarité du droit civil provincial

Quant au juge Décary, dans l'affaire *Wolf*, il se prononce clairement en faveur de l'application des règles du *Code civil du Québec* pour trancher le litige :

« 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 n° 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 n° 1 du droit fédéral avec le droit civil*)⁵⁹. »

Cependant, certains de ses commentaires sont ambigus et laissent croire qu'il cherche à trouver un terrain d'entente avec la juge Desjardins. Il cite certaines décisions de common law, au soutien de l'affirmation selon laquelle il faut examiner globalement l'ensemble des faits qui caractérisent la relation entre les parties pour déterminer le statut du travailleur. Il conclut ensuite :

« 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 par. 47), mais il a aussi affirmé que

"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.

(Au par. 48) »

⁵⁸ P. ARCHAMBAULT, *loc. cit.*, note 40, 2:46, à la note 73.

⁵⁹ *Wolf*, précité, note 39, par. 102.

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 non⁶⁰. » (Notre soulignement)

Le passage souligné précité démontre le malaise du juge Décary : son cadre d'analyse est le droit civil, et il peine à concilier ce cadre d'analyse avec celui de la common law appliqué par la juge Desjardins.

Le juge Décary insiste par ailleurs sur un facteur qui avait plus ou moins été laissé de côté par la jurisprudence antérieure : l'intention des parties. Ce critère découle des dispositions du *Code civil du Québec* concernant les relations contractuelles :

« Le critère consiste donc à se demander, en examinant l'ensemble de la relation entre les parties, s'il y a contrôle d'un côté et subordination de l'autre. Je dirai, avec le plus grand respect, que les tribunaux, dans leur propension à créer des catégories juridiques artificielles, ont parfois tendance à ne pas tenir compte du facteur même qui est l'essence d'une relation contractuelle, à savoir l'intention des parties. L'article 1425 du Code civil du Québec établit le principe selon lequel "on doit rechercher quelle a été la commune intention des parties plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes utilisés". L'article 1426 du Code civil du Québec poursuit en disant : "[o]n tient compte, dans l'interprétation du contrat, de sa nature, des circonstances dans lesquelles il a été conclu, de l'interprétation que les parties lui ont déjà donnée ou qu'il peut avoir reçue, ainsi que des usages".

[...]

Les contribuables peuvent organiser leurs affaires de la façon légale qu'ils désirent. Personne n'a laissé entendre que M. Wolf, Canadair ou Kirk-Mayer ne sont pas ce qu'ils disent être ou qu'ils ont arrangé leurs affaires de façon à tromper les autorités fiscales ou qui que ce soit. Lorsqu'un contrat est signé de bonne foi comme un contrat de service et qu'il est exécuté comme tel, l'intention commune des parties est claire et l'examen devrait s'arrêter là. Si ce n'était pas suffisant, il suffit d'ajouter qu'en l'espèce, les circonstances dans lesquelles le contrat a été formé, l'interprétation que lui ont donnée les parties et l'usage dans l'industrie aérospatiale conduisent tous à conclure que M. Wolf n'est pas dans une position de

⁶⁰ *Id.*, par. 114.

subordination et que Canadair n'est pas dans une position de contrôle⁶¹. » (Notre soulignement)

Les passages soulignés indiquent clairement que le juge Décary n'a pas introduit l'intention des parties comme un critère indépendant, mais plutôt comme un facteur pouvant servir à déterminer si le lien de subordination existait dans une situation donnée. L'intention des parties est un élément d'interprétation des contrats qui provient du droit civil québécois, et le principe de complémentarité est ainsi respecté. Malheureusement, le juge Décary a cru bon d'ajouter, immédiatement après l'extrait ci-dessus, les commentaires suivants :

« La "question centrale" a été définie par le juge Major dans l'affaire *Sagaz* comme étant : "si la personne qui a été engagée pour fournir les services les fournit en tant que personne travaillant à son compte". Il est clair, à mon avis, que M. Wolf a exécuté des services professionnels à titre de personne qui travaillait pour son propre compte⁶². »

Le juge Décary laisse entendre qu'il adopte l'analyse globale de l'arrêt *Sagaz Industries*. Toutefois, ces commentaires peuvent laisser place à interprétation : n'a-t-il pas voulu dire que M. Wolf « travaillait pour son propre compte », puisqu'il n'existait aucun lien de subordination entre lui et Canadair?

2.3.3. Position ambiguë du juge Noël

Quant au juge Noël, son opinion est encore plus sibylline. Il ne se prononce pas sur la question de savoir quels sont les critères applicables, ceux du droit civil ou ceux de la common law. Il se dit d'accord avec ses deux collègues sur cette question, alors que les positions de ces derniers sont contradictoires :

« Mon évaluation des critères juridiques applicables aux faits de l'espèce est essentiellement la même que celle de mes collègues. J'estime que leur évaluation du critère de contrôle, du critère d'intégration et de la propriété des outils n'est pas concluante, ni dans un sens ni dans l'autre. En ce qui concerne le risque financier, je conviens avec mes collègues que l'appelant, en contrepartie d'un salaire plus élevé, avait renoncé à bon nombre des prestations qui étaient habituellement dévolues à l'employé, y compris la sécurité d'emploi. Toutefois, je conviens avec le juge de la Cour de l'impôt que l'appelant était payé pour ses heures travaillées, quels que soient les résultats atteints, et qu'en ce sens, il ne supportait pas plus de risques qu'un employé ordinaire. Mon évaluation de l'ensemble de la relation entre les

⁶¹ *Id.*, par. 117-119.

⁶² *Id.*, par. 119.

parties ne n'amène pas à une conclusion claire et c'est pourquoi, selon moi, il faut examiner la façon dont les parties voyaient leur relation⁶³. »

Implicitement, le juge Noël semble adopter l'analyse de la juge Desjardins : ce n'est qu'après avoir analysé tous les critères (contrôle, propriété des outils, risque de pertes, chances de profits, intégration) qui, sans qu'il le dise, sont des critères de common law, et après avoir conclu que ces critères ne permettraient pas de trancher le litige, qu'il se rallie au facteur de l'intention des parties proposé par le juge Décary. Nulle part il ne cite le *Code civil du Québec* ni le critère du lien de subordination.

2.3.4. Résumé de l'affaire *Wolf*

En somme, dans l'arrêt *Wolf*, la juge Desjardins adopte une interprétation uniforme de la loi, comme elle l'avait fait dans l'affaire *Construction Bérou*. Cette fois, cependant, elle ne peut s'appuyer sur aucune disposition de la loi qui pourrait démontrer l'intention du législateur d'écarter le droit privé provincial. Elle se fonde plutôt sur une interprétation identique des règles de droit civil et de common law, ce qui constitue justement la menace d'assimilation du droit civil à la common law. Elle renie ainsi la position « complémentariste » du juge Décary, qu'elle avait pourtant appuyée sans réserve dans l'affaire *St-Hilaire*.

Le juge Décary, comme il l'avait fait dans l'affaire *St-Hilaire*, soutient le principe de complémentarité du droit privé, bien que certains de ses commentaires puissent porter à confusion.

Quant au juge Noël, contrairement à la position qu'il avait adoptée dans sa dissidence de l'arrêt *Construction Bérou*, il semble dans le cas présent adopter implicitement la position de l'interprétation uniforme de la loi. Toutefois, cette position n'est pas affirmée clairement ni explicitée.

2.4. AFFAIRE *LE LIVREUR PLUS INC. C. MRN*⁶⁴ : VERS UNE « UNIFORMITÉ DÉGUISÉE »

Tout comme dans l'arrêt *Wolf*, la question en litige dans l'arrêt *Le Livreur Plus*, rendu en 2004, était le statut du travailleur : employé ou entrepreneur

⁶³ *Id.*, par. 123.

⁶⁴ 2004 CAF 68 (ci-après « *Le Livreur Plus* »).

indépendant? Le juge Létourneau, aux motifs duquel souscrivent les juges Nadon et Desjardins, s'exprime ainsi :

« Dans ce contexte, les éléments du critère énoncé dans l'arrêt *Wiebe Door Services Ltd. c. M.R.N.*, 87 D.T.C. 5025, à savoir le degré de contrôle, la propriété des instruments de travail, les chances de bénéfices et les risques de pertes et enfin l'intégration, ne sont que des points de repère : *Charbonneau c. Canada (ministre du Revenu national - M.R.N.)* (1996), 207 N.R. 299, paragraphe 3. En présence d'un véritable contrat, il s'agit de déterminer si, entre les parties, existe un lien de subordination, caractéristique du contrat de travail, ou s'il n'y a pas, plutôt, un degré d'autonomie révélateur d'un contrat d'entreprise : *ibidem*⁶⁵. »

Le juge Létourneau semble ainsi prendre position implicitement en faveur du principe de complémentarité du droit privé, puisqu'il évoque le critère du droit civil de la subordination comme étant le critère applicable, les critères de common law n'étant que des « points de repère ». Toutefois, dans le reste de ses motifs, le juge Létourneau analyse, outre l'intention des parties, chacun des critères de common law (contrôle, propriété des outils de travail, chances de profits et risques de pertes), et rien n'indique dans cette analyse qu'il considère ces critères comme de simples points de repère pour déterminer l'existence d'un lien de subordination. Au contraire, cette analyse est en tous points conforme à la jurisprudence de common law, et le critère du contrôle est traité comme un critère parmi d'autres. Le juge Létourneau adopte donc une position « uniformiste déguisée », similaire à celle qu'il avait prise dans l'affaire *St-Hilaire* : en faveur de la complémentarité, en apparence, mais tout en favorisant une interprétation uniforme par l'influence de la common law.

Quant à la juge Desjardins, qui souscrit aux motifs du juge Létourneau, sa position est cohérente avec celle qu'elle avait adoptée dans l'arrêt *Wolf*, selon laquelle la common law est applicable puisque ses règles sont identiques à celles du droit civil. Elle maintient donc la position « uniformiste » qu'elle avait adoptée dans l'affaire *Construction Bérou*, bien qu'elle ait semblé avoir changé d'avis dans l'affaire *St-Hilaire* en appuyant sans réserve le juge Décary.

⁶⁵ *Id.*, par. 18.

2.5. AFFAIRE *HEWLETT-PACKARD (CANADA) LTÉE C. CANADA*⁶⁶ : PRÉSÉANCE DE LA COMMON LAW SUR LE DROIT CIVIL DU QUÉBEC PAR SOUCI D'UNIFORMITÉ (*OBITER*)

L'arrêt *Hewlett-Packard* a causé un certain émoi, non quant au résultat, mais quant à l'*obiter* qui apparaît dans les motifs du jugement de la Cour d'appel fédérale. Il s'agit d'un litige de nature fiscale concernant la DPA.

Les faits sont les suivants : chaque année, Hewlett-Packard fournissait à ses employés de nouveaux véhicules qu'ils utilisaient dans leurs fonctions. Hewlett-Packard achetait à la compagnie Ford des véhicules neufs immédiatement avant la fin de l'année d'imposition et lui revendait les véhicules usagés au début de l'année d'imposition suivante. Cependant, Ford reprenait possession des véhicules usagés quelques semaines avant la fin de l'année, bien que la propriété des véhicules ne lui était transférée qu'après la fin de l'année. Les opérations menant à l'échange des véhicules usagés contre des véhicules neufs ont eu lieu dans plusieurs provinces, principalement en Ontario et au Québec. La question était donc de savoir si Hewlett-Packard avait « disposé » des véhicules usagés avant la fin de l'année, même si elle en était toujours « propriétaire » à la fin de l'année.

La définition de « disposition » à l'article 54 L.I.R. (maintenant au paragraphe 248(1) L.I.R.) prévoit que la disposition inclut « tout événement donnant droit au contribuable au produit de la disposition de biens ». La définition de « produit de disposition » au paragraphe 13(21) L.I.R. inclut, quant à elle, le « prix de vente de biens qui ont été vendus ».

En première instance, le juge de la Cour canadienne de l'impôt avait conclu qu'il y avait eu « disposition » des véhicules usagés avant la fin de l'année, car Hewlett-Packard avait alors droit au produit de disposition, même si le transfert de propriété n'avait pas encore eu lieu. La Cour d'appel fédérale renversa cette conclusion. Le juge Noël, au nom de la Cour, s'exprime ainsi :

« J'ai de la difficulté à concevoir comment, d'après les faits de l'espèce, HP peut être considérée comme ayant eu un droit absolu d'être payée le 31 octobre de chaque année, si la propriété de l'ancien parc demeurait entre ses mains à cette date. [...]

[...] Le législateur a défini l'expression "disposition de biens" d'une manière inclusive avec l'intention évidente de ne pas limiter la catégorie d'opérations susceptibles de donner lieu à une disposition. Toutefois, pour ce qui a trait à une

⁶⁶ 2004 CAF 240 (ci-après « *Hewlett-Packard* »), jj. Noël, Sexton et Evans.

opération de vente, le législateur a précisé à l'alinéa 13(21)a le droit auquel donne lieu une disposition.

Dans le contexte de la Loi, les mots utilisés pour définir ce droit ("le prix de vente du bien qui a été vendu") sont présumés avoir leur sens légal (*Will-Kare Paving Contracting Limited c. La Reine*, 2000 DTC 6467, au paragraphe 33), et pour ce qui a trait à la définition susmentionnée qui est donnée à l'article 54, il ne fait aucun doute que le législateur a adopté le concept d'une vente tel qu'il est connu en droit⁶⁷. » (Notre soulignement)

Le passage souligné laisse entendre que le juge Noël fait implicitement référence au principe de complémentarité du droit privé provincial avec la loi fédérale : le concept de « vente » étant une notion de droit privé, la référence au « concept d'une vente tel qu'il est connu en droit » ne peut référer à autre chose qu'au concept de vente tel qu'il est défini par le droit privé provincial.

Le juge Noël analyse le droit des provinces de common law pour ce qui est des échanges de véhicules régis par le droit de ces provinces, puis le droit de la province de Québec pour ce qui est des échanges de véhicules régis par ce droit. Il établit que le transfert de propriété, tant en common law qu'en droit civil, s'effectue au moment déterminé par les parties. Pour ce qui est du Québec, il cite l'article 1385 C.c.Q. à cet égard. Il conclut que, aussi bien en common law que selon les dispositions pertinentes du *Code civil du Québec*, les véhicules usagés étaient demeurés la propriété de Hewlett-Packard à la fin de l'année d'imposition.

Cet arrêt, qui jusque-là était parfaitement conforme au principe de complémentarité du droit privé provincial avec le droit fédéral, prend alors un tournant tout à fait inattendu. En *obiter*, le juge Noël affirme ce qui suit :

« Cela dit, je dois signaler que, même si l'application du *Code civil du Québec* donnait lieu à un résultat différent de celui qui est obtenu dans les provinces de common law, la présente Cour a statué que, par souci d'uniformité, la démarche de common law devrait prévaloir même au Québec (*Construction Bérou Inc. c. La Reine*, 99 DTC 5869 par le juge Létourneau, au paragraphe 14, par la juge Desjardins, aux paragraphes 6 et 14). Il va donc sans dire que, aux termes de cette démarche, l'ancien parc est demeuré la propriété de HP à la fin de chaque année⁶⁸. »

Le juge Noël aurait pu, dans l'affaire *Hewlett-Packard*, s'appuyer sur le nouvel article 8.1 de la *Loi d'interprétation* pour remettre en question la décision majoritaire dans l'affaire *Construction Bérou*. Ou encore il aurait pu simplement

⁶⁷ *Id.*, par. 46-50.

⁶⁸ *Id.*, par. 62.

s'abstenir de confirmer, en *obiter*, la décision des juges majoritaires dans l'affaire *Construction Bérou*, puisque cela n'apportait rien au débat dans l'affaire *Hewlett-Packard*. Le juge Noël a-t-il ainsi voulu marquer qu'il était tenu, bien qu'à contrecœur, de se rallier à la position uniformiste adoptée par la majorité dans l'affaire *Construction Bérou*? Ou a-t-il réellement changé d'avis? Quoi qu'il en soit, cet *obiter* ne fait qu'ajouter à la confusion sur la place du droit civil québécois dans l'interprétation de la loi fédérale.

2.6. AFFAIRE 9041-6868 QUÉBEC INC. C. MRN⁶⁹ : AFFIRMATION CLAIRE DE LA COMPLÉMENTARITÉ DU DROIT CIVIL QUÉBÉCOIS AVEC LA LOI FÉDÉRALE

Dans l'arrêt 9041, rendu en 2005, qui concerne l'application de la *Loi sur l'assurance-emploi*⁷⁰, la Cour d'appel fédérale reconnaît clairement, dans une décision unanime, que le principe de complémentarité du droit privé, codifié à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*, s'applique à la détermination du statut d'employé. Au Québec, ce statut doit être déterminé en appliquant les règles prévues par le *Code civil du Québec*, et non la jurisprudence de common law dont les principes ont été énoncés dans les arrêts *Wiebe Door Services* et *Sagaz Industries*.

En effet, dans l'arrêt 9041, la Cour d'appel fédérale s'exprime ainsi, sous la plume du juge Décary, toujours fidèle à la position complémentariste qu'il adoptait déjà dans l'affaire *St-Hilaire* et qu'il réitérait dans l'affaire *Wolf* :

« 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. 533 (C.A.F.) et *671122 Ontario Ltd. Sagaz c. Industries Canada Inc.*, 2001 CSC 59 (IIJCan), [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.

L'entrée en vigueur du *Code civil du Québec* en 1994, puis l'adoption par le Parlement du Canada de la *Loi d'harmonisation n° 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

⁶⁹ 2005 CAF 334 (ci-après « 9041 »).

⁷⁰ L.C. 1996, c. 23.

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, intitulé "Contrat de travail : pourquoi *Wiebe Door Services Ltd.* ne s'applique pas au Québec et par quoi on doit le remplacer" et 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.

[...]

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.

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 juridiques⁷¹. »

Ainsi, le critère applicable pour déterminer l'existence d'un contrat de travail, au Québec, est le lien de subordination, tel qu'il est prévu à l'article 2085 C.c.Q. Le juge Décary cite ensuite le professeur Robert P. Gagnon, qui explique en quoi consiste la notion de subordination juridique en droit civil :

« Historiquement, le droit civil a d'abord élaboré une notion de subordination juridique dite stricte ou classique qui a servi de critère d'application du principe de la responsabilité civile du commettant pour le dommage causé par son préposé dans l'exécution de ses fonctions (art. 1054 C.c.B.-C.; art 1463 C.c.Q.). Cette subordination juridique classique était caractérisée par le contrôle immédiat exercé par l'employeur sur l'exécution du travail de l'employé quant à sa nature et à ses modalités. Elle s'est progressivement assouplie pour donner naissance à la notion de subordination juridique au sens large. La diversification et la spécialisation des occupations et des techniques de travail ont, en effet, rendu souvent irréaliste que

⁷¹ 9041, précité, note 69, par. 2, 3, 5, 6.

l'employeur soit en mesure de dicter ou même de surveiller de façon immédiate l'exécution du travail. On en est ainsi venu à assimiler la subordination à la faculté, laissée à celui qu'on reconnaîtra alors comme l'employeur, de déterminer le travail à exécuter, d'encadrer cette exécution et de la contrôler. En renversant la perspective, le salarié sera celui qui accepte de s'intégrer dans le cadre de fonctionnement d'une entreprise pour la faire bénéficier de son travail. En pratique, on recherchera la présence d'un certain nombre d'indices d'encadrement, d'ailleurs susceptibles de varier selon les contextes : présence obligatoire à un lieu de travail, assignation plus ou moins régulière du travail, imposition de règles de conduite ou de comportement, exigence de rapports d'activité, contrôle de la quantité ou de la qualité de la prestation, etc. Le travail à domicile n'exclut pas une telle intégration à l'entreprise⁷². » (Notre soulignement)

La Cour d'appel fédérale statue ainsi à l'unanimité, de façon claire et non équivoque, sur l'obligation d'appliquer le *Code civil du Québec* afin de déterminer l'existence d'un lien d'emploi lorsque la *Loi sur l'assurance-emploi*⁷³ est appliquée au Québec⁷⁴.

Les deux autres juges, qui souscrivent aux motifs du juge Décary, sont le juge Pelletier et... le juge Létourneau. Or, ce dernier avait, dans l'affaire *Construction Bérou*, pris position pour une interprétation uniforme de la loi fédérale et avait conservé une position « uniformiste déguisée » dans les affaires *St-Hilaire* et *Le Livreur Plus*. Il est donc assez étonnant de constater que, dans l'affaire *9041*, il souscrit sans réserve aux motifs du juge Décary.

⁷² Robert P. GAGNON, *Le droit du travail au Québec*, 5^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2003, p. 67. L'extrait cité démontre en outre que le droit civil a élaboré sa propre solution au problème soulevé par la juge Desjardins dans l'affaire *Wolf* :

« Le critère de contrôle peut donc ne pas convenir [...] si du fait que les capacités et l'expertise du travailleur sont plus grandes que celles de l'employeur, peu de contrôle ou de surveillance peut être exercé sur la façon dont le travail est exécuté. [...] La Cour, dans l'affaire *Wiebe Door*, a essentiellement déclaré que le critère de contrôle, tout en étant encore important, n'est plus considéré comme un critère préemptoire à lui seul. » (par. 75-76)

⁷³ On peut évidemment présumer que le même raisonnement s'appliquerait pour déterminer l'existence d'un lien d'emploi pour l'application de toute autre loi fédérale, y compris la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

⁷⁴ Cet arrêt a été suivi et appliqué par la Cour canadienne de l'impôt à de nombreuses reprises : *Garneau c. MRN*, 2004 CCI 160; *Regroupement Mamit Innuat inc. c. MRN*, 2006 CCI 125; *Meunier c. MRN*, 2006 CCI 203; *Dupuis c. Canada (ARC)*, 2007 D.T.C. 5106, 2006 CF 228; *Peron c. MRN*, 2005 CCI 800; *Lapointe c. MRN*, 2005 CCI 752; *Primaire Marketing inc. c. MRN*, 2006 CCI 660.

2.7. AFFAIRE *COMBINED INSURANCE*⁷⁵ : REcul VERS UNE APPLICATION UNIFORME DE LA LOI FÉDÉRALE

Survient alors en 2007 l'arrêt *Combined Insurance*. Il porte, comme l'affaire 9041, sur le statut d'employé ou de travailleur autonome, aux fins de l'application de la *Loi sur l'assurance-emploi*.

En première instance, le juge McArthur de la Cour canadienne de l'impôt⁷⁶ avait appliqué l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* ainsi que les dispositions pertinentes du *Code civil du Québec* plutôt que les critères de common law de l'arrêt *Wiebe Door Services*. Il avait examiné s'il existait ou non un lien de subordination, tel qu'il est prévu au *Code civil du Québec*. La décision de la Cour canadienne de l'impôt, rendue le 6 mai 2005, précédait celle de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire 9041, rendue le 17 octobre 2005.

Dans une volte-face spectaculaire et inexplicquée, la Cour d'appel fédérale, sous la plume du juge Nadon, infirme la décision de la Cour canadienne de l'impôt et renverse complètement la position qu'elle avait prise sans équivoque dans l'arrêt 9041. Elle ne mentionne même pas cet arrêt. Elle écarte implicitement le principe de complémentarité du droit civil québécois avec la loi fédérale et revient à une application uniforme du concept d'employé, basée sur les principes de common law.

La Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Combined Insurance* se fonde essentiellement sur les critères de common law énoncés dans les affaires *Wiebe Door Services* et *Sagaz Industries*, ainsi que sur d'autres décisions portant sur l'application de la loi dans des provinces de common law, notamment l'arrêt *Royal Winnipeg Ballet c. MRN*⁷⁷.

⁷⁵ Précité, note 2.

⁷⁶ *Combined Insurance Company of America c. MRN*, 2005 CCI 478.

⁷⁷ 2006 CAF 87. Dans cette cause provenant du Manitoba, le juge Evans, dissident, a refusé d'appliquer des précédents de la Cour d'appel fédérale dans des causes provenant du Québec, notamment l'arrêt *Wolf*, selon lesquels l'intention des parties avait une grande importance dans la détermination du statut du travailleur. Il mentionne que, « lorsqu'une loi fédérale renvoie à une notion de droit privé qui n'est pas définie dans la loi, la nature bijuridique de notre fédération permet que la loi en question soit appliquée différemment au Québec et dans les provinces et territoires de common law » (par. 96). Le principe de complémentarité du droit privé et des lois fédérales ne préoccupe donc pas seulement les juges qui doivent entendre des causes provenant du Québec.

La Cour mentionne certes, dans l'affaire *Combined Insurance*, les articles pertinents du *Code civil du Québec*, mais elle applique les critères de common law indépendamment du critère du lien de subordination du droit civil. La Cour s'appuie sur des arrêts, dans des affaires émanant du Québec, qu'elle a rendus avant 2005⁷⁸, c'est-à-dire avant l'arrêt 9041, dans lequel elle affirmait pourtant vouloir mettre un terme au flottement jurisprudentiel sur la source de droit applicable au Québec. La Cour se fonde ainsi sur les motifs de la juge Desjardins dans l'arrêt *Wolf* pour affirmer que la détermination du statut d'employé « pouvait se faire à la lumière des critères élaborés par la jurisprudence, tant en droit civil qu'en common law⁷⁹ ». Le juge Nadon, pour la Cour, conclut ainsi quant aux critères applicables :

« De ces décisions, il se dégage, à mon avis, les principes suivants :

1. Les faits pertinents, incluant l'intention des parties quant à la nature de leur relation contractuelle, doivent être examinés à la lumière des facteurs de *Wiebe Door*, précitée, et à la lumière de tout autre facteur qui peut s'avérer pertinent compte tenu des circonstances particulières de l'instance.
2. Il n'existe aucune manière préétablie d'appliquer les facteurs pertinents et leur importance dépendra des circonstances et des faits particuliers de l'affaire.

Même si en règle générale, le critère de contrôle aura une importance marquée, les critères élaborés dans *Wiebe Door* et *Sagaz*, précités, s'avéreront néanmoins utiles pour déterminer la véritable nature du contrat⁸⁰. »

Il s'agit donc d'un retour à l'uniformité d'application de la loi fédérale, c'est-à-dire à la common law pour interpréter un concept de droit privé, et ce, partout au Canada.

Le plus étonnant dans ce jugement est qu'il ne fait nullement mention du principe de complémentarité du droit privé provincial avec la loi fédérale ni de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*, qui s'applique aux faits de cette affaire survenus en 2003-2004⁸¹. Il est difficile de comprendre comment la Cour d'appel

⁷⁸ *Wolf*, précité, note 39; *D & J Driveway c. MRN*, 2003 CAF 453; *Poulin c. MRN*, 2003 CAF 50; *Le Livreur Plus*, précité, note 64.

⁷⁹ *Combined Insurance*, précité, note 2, par. 25.

⁸⁰ *Id.*, par. 35.

⁸¹ Tel qu'il est mentionné ci-dessus, l'article 8.1 est entré en vigueur le 1^{er} juin 2001.

fédérale peut faire totalement abstraction de ce principe de droit codifié dans la *Loi d'interprétation*.

De surcroît, dans l'affaire *Combined Insurance*, les juges Létourneau et Pelletier souscrivent sans réserve aux motifs du juge Nadon, alors même qu'ils avaient également souscrit sans réserve aux motifs du juge Décary dans l'arrêt 9041! Les juges Létourneau et Pelletier ont donc adhéré à des motifs totalement contradictoires, à 15 mois d'intervalle, sans expliquer pourquoi ils ont changé d'avis. Le juge Létourneau revient ainsi à sa position antérieure « uniformiste », affirmée dans l'affaire *Construction Bérou* et maintenue, quoique de façon plus subtile, dans les affaires *St-Hilaire* et *Le Livreur Plus*.

Rappelons les conditions d'application de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* :

- 1- Est-il nécessaire de recourir à une règle de droit privé pour l'application d'une loi fédérale?

La *Loi sur l'assurance-emploi*, tout comme la *Loi de l'impôt sur le revenu*, fait référence à un « emploi » et à un « employé ». Il s'agit d'une notion de droit privé, faisant référence à une relation entre deux individus, le travailleur et le payeur. La définition et le contenu de cette notion relève donc de la compétence des provinces en matière de « propriété et de droits civils ».

- 2- Y a-t-il une « règle de droit s'y opposant »?

Le législateur fédéral aurait pu user de ses pouvoirs ancillaires pour définir de façon exhaustive une notion d'« employé »⁸² aux fins de l'application de la loi fédérale, écartant ainsi le principe de complémentarité du droit privé provincial et créant plutôt un rapport de dissociation entre la loi fédérale et le droit privé. Le législateur a choisi de ne pas le faire, s'en remettant délibérément à la notion d'employé définie par le droit privé des provinces.

⁸²

Il existe une définition du terme « emploi » dans la *Loi sur l'assurance-emploi* : « Le fait d'employer ou l'état d'employé » (par. 2(1)). Comme il n'y a pas de définition du terme « employé », cette définition n'écarte pas le droit privé. La *Loi de l'impôt sur le revenu* contient aussi une définition d'emploi et d'employé (par. 248(1)) : « Emploi : poste qu'occupe un particulier, au service d'une autre personne (y compris Sa Majesté ou un État ou souverain étrangers); "préposé" ou "employé" s'entend de la personne occupant un tel poste. » Mais pour interpréter les termes « au service d'une autre personne », il faut avoir recours au concept de contrat de travail du droit privé. Cette définition n'écarte donc pas le droit privé.

CONCLUSION

Cette revue des principaux jugements de la Cour d'appel fédérale fait état du débat qui a cours depuis quelques années entre les tenants du principe de complémentarité du droit privé provincial avec les lois fédérales et les tenants de l'application uniforme des lois fédérales.

Malgré la prise de position claire du Parlement du Canada dans ce débat par l'adoption de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*, qui codifie le principe de la complémentarité, il y a encore beaucoup de confusion. Plusieurs juges hésitent à abandonner l'idée que, pour s'appliquer équitablement, la loi fédérale doit s'appliquer uniformément et de façon identique à travers tout le Canada. Pourtant, c'est sur la diversité et le respect du droit privé provincial qu'est fondé le fédéralisme. Le système de droit civil du Québec, unique au Canada et qui en constitue l'une des caractéristiques distinctes depuis l'*Acte de Québec* de 1774 et la *Loi constitutionnelle de 1867*, se doit d'être protégé contre ce que l'éminent juriste Albert Mayrand appelait le « danger de métissage du droit civil par voie d'interprétation judiciaire⁸³ ».

Malheureusement, la Cour suprême du Canada a refusé d'entendre le pourvoi dans l'affaire *Combined Insurance*. On ne peut tirer aucune inférence de ce refus, la question de fond n'ayant pas été entendue ni tranchée par la Cour suprême du Canada. La valse-hésitation de la Cour d'appel fédérale quant à la portée du principe de complémentarité du droit privé provincial avec les lois fédérales risque de durer, avec toute l'incertitude qui en découle pour les justiciables québécois.

⁸³ Albert MAYRAND, « Le droit comparé et la pensée juridique canadienne », (1957) 17 *Revue du Barreau* 1-4, p. 2.

LA PORTÉE DU RECOURS AUX PRINCIPES COMPTABLES EN IMPÔT DES GRANDES SOCIÉTÉS : UNE ANALYSE DE L'ARRÊT **CRÉDIT FORD DU CANADA LTÉE**

JULIE HÉLÈNE TREMBLAY, AVOCATE, LL. B., M. FISC.*
PUBLICATIONS CCH LTÉE

PRÉCIS

L'arrêt *Crédit Ford du Canada ltée*, rendu au mois de juin par la Cour d'appel fédérale, soulève des questions de fond en matière d'interprétation de l'impôt des grandes sociétés et de la taxe sur le capital des institutions financières. Il conclut que le paragraphe 181(3) L.I.R. implique non seulement l'utilisation de la valeur comptable et des montants aux fins d'établir le capital imposable, mais également la qualification de divers postes du bilan eu égard aux éléments constituant le capital imposable. L'auteure présente une analyse critique des huit motifs retenus par la Cour. Elle soulève également des questions quant à la législation déléguée et au renvoi dynamique à des normes externes. Son analyse fait état du droit constitutionnel et administratif en matière de délégation du pouvoir de taxation.

ABSTRACT

The decision in *Ford Credit of Canada Ltd.*, rendered in June by the Federal Court of Appeal raises substantive questions concerning the interpretation of the Large Corporation Tax and the Financial Institutions Tax. It concludes that the paragraph 181(3) of the *Income Tax Act* implies not only the use of the carrying value and the amounts for purposes to establish the taxable capital, but also as for the qualification of various parts of balance sheet regarding the elements constituting the taxable capital. The author presents a critical analysis of the eight

* L'auteure aimerait remercier M^c Jean Héту, professeur à l'Université de Montréal, et M^c Jean-Sébastien Clément, de Gowlings Lafleur Hendersen S.E.N.C.R.L., pour lui avoir fourni certaines pistes de recherche lors de la rédaction du présent texte. Elle tient également à remercier M^c Serge Lussier, M^c Daniel Brazeau et M. François-Daniel Brodeur pour leurs commentaires sollicités lors de la formulation de certaines hypothèses aux fins de rédiger ce texte. Enfin, les opinions exprimées dans ce texte sont celles de l'auteure et ne reflètent pas nécessairement celles de Publications CCH ltée.

reasons retained by the Courts. She also raises questions as for the delegated legislation, the dynamic reference to external standards. Her analysis takes into account the state of the constitutional and administrative law.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	63
1. LES FAITS	65
2. LES RÈGLES COMPTABLES APPLICABLES	67
3. LES DÉCISIONS DANS L'ARRÊT <i>CRÉDIT FORD</i>	70
3.1. UNE APPLICATION DES PCGR COURT-CIRCUITANT LE SENS JURIDIQUE COURANT?.....	70
3.1.1. Le motif.....	70
3.1.2. Et en matière d'impôt?	70
3.2. DES ACTIONS QUI NE SONT PAS DU « CAPITAL-ACTIONS »?	71
3.2.1. Le motif.....	71
3.2.2. S'agit-il d'une règle de mesure ou de présentation de l'information?.....	72
3.3. UN RÔLE DÉTERMINANT POUR LES PCGR?.....	73
3.3.1. Le motif.....	73
3.3.2. Est-ce que le Parlement pouvait le faire?.....	74
3.4. UNE QUALIFICATION DES ÉLÉMENTS PAR LES PCGR?.....	74
3.4.1. Le motif.....	74
3.4.2. Les limites aux appuis jurisprudentiels	75
3.5. LE MOTIF HISTORIQUE... ..	76
3.5.1. Le motif.....	76
3.5.2. Les autres arguments historiques non mentionnés dans l'arrêt <i>Crédit Ford</i>	76
3.6. DES DISTORSIONS QUI CONFORTENT L'INTERPRÉTATION RETENUE?.....	78
3.6.1. Le motif.....	78
3.6.2. Ou des distorsions qui confortent une autre interprétation?.....	78
3.7. UN RENVOI STATIQUE? UN RENVOI DYNAMIQUE?.....	79
3.7.1. Le motif.....	79
3.7.2. Les règles d'interprétation.....	79
3.8. HARO SUR LES ÉTATS FINANCIERS NON CONFORMES AUX PCGR?	80
3.8.1. Le motif.....	80
3.8.2. Preuve et limite d'application.....	80
4. ET S'IL Y AVAIT UN PROBLÈME DE VALIDITÉ?.....	81
4.1. UNE CONTRARIÉTÉ	81

4.2.	MAIS POURQUOI ALLER AU-DELÀ DE LA VALEUR COMPTABLE ET DES MONTANTS?	82
4.3.	S'AGIT-IL D'UNE DÉLÉGATION DE LA DÉTERMINATION DE L'ASSIETTE FISCALE?.....	83
4.3.1.	La délégation législative et son évolution en droit administratif.....	83
4.3.2.	Les limites à la délégation législative	84
4.3.3.	L'encadrement de l'exercice de la législation déléguée par le Parlement.....	86
4.3.4.	Le recours à des normes spécialisées ou à une délégation de pouvoirs?	87
4.3.5.	S'il s'agissait d'une délégation législative, à qui reviendrait-elle?	88
4.4.	LE CONSTITUTIONNALISME, LA PRIMAUTÉ DU DROIT ET LE PRINCIPE « PAS DE TAXATION SANS REPRÉSENTATION ».....	91
4.5.	DES LIMITES À LA DÉLÉGATION DU POUVOIR DE TAXATION?	94
4.6.	ULTRA C'EST FÂCHEUX, INTRA C'EST MIEUX.....	101
5.	ET LA TAXE SUR LE CAPITAL DU QUÉBEC DANS TOUT CELA?	103
	CONCLUSION	105

INTRODUCTION

Le principe comptable de la primauté de la substance sur la forme¹ est fondamental dans la présentation des états financiers. Il n'est toutefois pas expressément reconnu par la législation fiscale, sauf indication expresse. Il ne l'est pas non plus par les tribunaux, étant donné que la réalité économique n'a pas préséance sur les rapports juridiques établis par les parties, sauf si la loi fiscale le prévoit expressément ou s'il y a trompe-l'œil². Tout au plus dans certaines situations limitées, le principe de la réalité économique peut être appliqué par les tribunaux. D'ailleurs, les principes comptables ne sont généralement pas applicables en matière fiscale d'une manière qui supplanterait ce que la loi prévoit. Le sens des mots utilisés par la loi est le sens ordinaire et parfois, en contexte, le sens juridique. Ainsi en est-il pour le calcul du « bénéfice »³ qui est un terme non défini. La détermination du bénéfice est une question de droit : la méthode de calcul ne doit pas être incompatible avec les multiples dispositions de la loi ou toute autre règle de droit. Les principes commerciaux reconnus, notamment les principes comptables généralement reconnus (ci-après « PCGR »), ne sont pas des règles de droit, mais des outils d'interprétation.

En revanche, en matière d'impôt des grandes sociétés, un statut particulier est attribué aux PCGR. Selon le libellé du paragraphe 181(3) L.I.R., pour déterminer la valeur comptable d'un élément d'actif ou tout autre montant afférent au capital ou au capital imposable d'une société, les montants à utiliser sont ceux figurant au bilan présenté aux actionnaires ou, si un tel bilan n'est pas dressé conformément aux PCGR, ceux qui y figureraient si un tel bilan était dressé conformément à ces principes.

L'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC ») s'est déjà prononcée par le passé sur les outils qui permettent de connaître les PCGR. Elle considère que :

¹ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *Manuel de l'ICCA*, vol. I, Toronto, ICCA, par. 1000.21 (ci-après « *Manuel de l'ICCA* »).

² *Shell Canada ltée c. La Reine*, 99 D.T.C. 5682 (C.S.C.), plus particulièrement les paragraphes 39 et 40.

³ *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »), par. 9(1).

« Résumé

[...]

Au Canada, c'est habituellement le *Manuel de l'ICCA* qui est l'autorité reconnue en matière de PCGR

[...]

5. Le montant et la valeur comptable des différents éléments de l'assiette d'impôt sur le capital d'une société sont généralement fonction du montant figurant au bilan non consolidé de la société établi conformément aux principes comptables généralement reconnus (PCGR) et présenté aux actionnaires de la société. Dans ce contexte, les PCGR se réfèrent aux normes ou principes comptables en vigueur établis par l'Institut canadien des comptables agréés (ICCA), l'autorité reconnue compétente en la matière au Canada⁴. »

Elle nuance toutefois ce qu'il faut entendre par l'utilisation des montants apparaissant à un bilan conforme aux PCGR lorsqu'elle énonce que :

« 7. Selon le paragraphe 181(3), le bilan est utilisé pour déterminer la valeur comptable des éléments d'actif d'une société ou de tout autre montant visé à la partie I.3 qu'on doit prendre en compte dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital. Toutefois, la façon de désigner ou de qualifier un poste particulier du bilan n'est pas nécessairement déterminante aux fins de la partie I.3. Ce fait tient compte que de nombreux postes d'un bilan peuvent être regroupés sous une seule rubrique ou que la désignation de l'élément dans le bilan peut correspondre à son contenu comptable plutôt qu'à sa forme juridique⁵. »

Ce qui signifie que l'ARC limite l'application des PCGR à la détermination de la « valeur comptable » et de « tout autre montant » en réservant la qualification d'un poste particulier du bilan aux règles plus générales d'interprétation.

La portée du paragraphe 181(3) L.I.R. n'est pas nécessairement évidente. C'est justement cette disposition qui est en cause dans l'arrêt *La Reine c. Crédit Ford du Canada ltée*⁶ et qui a récemment donné lieu à une décision de la Cour canadienne de l'impôt, confirmée par un arrêt de la Cour d'appel fédérale.

⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-532, « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés », 13 octobre 2000, Résumé et par. 5.

⁵ *Id.*, par. 7.

⁶ 2007 D.T.C. 5431 (C.A.F.) (ci-après « *Crédit Ford (C.A.F.)* »); confirmant 2006 D.T.C. 3424 (C.C.I.) (ci-après « *Crédit Ford (C.C.I.)* »).

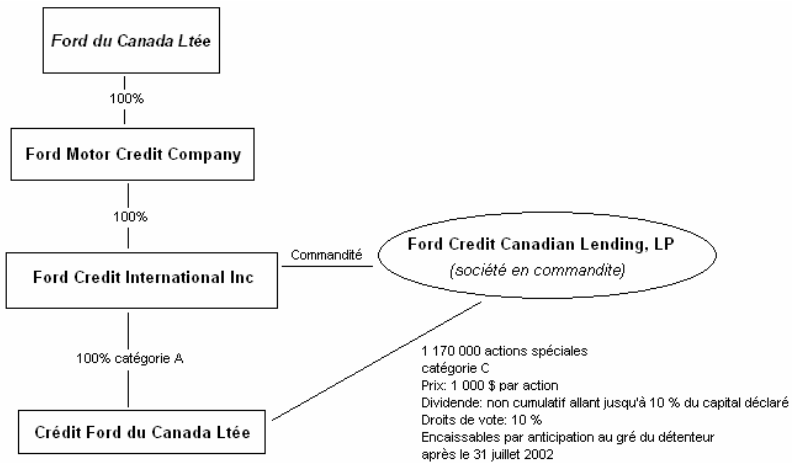
Au Canada, ce n'est pas une nouveauté que le capital des sociétés soit imposé de manière spécifique. Les taxes sur le capital provinciales datent dans certains cas de plusieurs décennies, voire davantage. Elles ont l'avantage de stabiliser les recettes fiscales et de constituer en quelque sorte une forme d'impôt minimum des sociétés. Toutefois, la plupart des taxes sur le capital provinciales sont en voie d'élimination, du moins en ce qui concerne les sociétés ordinaires.

À première vue, il pourra sembler que le présent article aborde un sujet qui est devenu caduc en raison de l'établissement d'un nouveau taux de 0 % à l'impôt sur les grandes sociétés qui équivaut à toutes fins utiles à son abolition. Toutefois, en y regardant de plus près, on se rend compte que la société *Crédit Ford du Canada* (ci-après « *Crédit Ford du Canada* ») est une institution financière et qu'à ce titre, l'arrêt *Crédit Ford* conserve une partie de sa pertinence à l'égard de l'impôt de la Partie VI L.I.R. qui se base sur certaines dispositions propres à l'impôt des grandes sociétés, notamment le paragraphe 181(3) L.I.R. par l'application du paragraphe 190(2) L.I.R. De plus, notre analyse nous a porté à soulever certaines questions inhabituelles en droit fiscal et qui relèvent plutôt du droit administratif et du droit constitutionnel.

1. LES FAITS

Dans l'arrêt *Crédit Ford*, les faits impliquent des sommes substantielles, plusieurs sociétés d'un même groupe et des règles comptables qui reflètent le principe de la substance sur la forme.

Crédit Ford du Canada est une société de financement. Elle fournit du crédit sur stocks et des prêts de capital à des concessionnaires autorisés de la société *Ford du Canada* ltée et acquiert des contrats de vente à tempérament de détail et des contrats de location de détail de ces concessionnaires. Elle consent également des prêts aux sociétés de location de véhicules dont la plupart sont affiliées aux concessionnaires. Elle fait partie d'un groupe de sociétés puisqu'elle est la filiale indirecte de la société *Ford du Canada* ltée et est détenue par l'entremise de la société *Ford Credit International Inc.* Le 31 juillet 2001, *Crédit Ford du Canada* émet des actions de catégorie C à sa société mère pour une valeur totalisant 1 170 000 000 \$. Toutefois, ces actions sont souscrites par cette dernière à titre de commandité d'une société en commandite. Ces actions ont notamment pour caractéristique d'être rachetables au gré du détenteur à tout moment après le 31 juillet 2002. L'actionariat de *Crédit Ford du Canada* peut être sommairement schématisé comme suit :



Pour les années financières terminées en 2001, 2002 et 2003, conformément aux règles comptables expliquées à l'audience par des experts-comptables, qui constituent une application du principe de la primauté de la substance sur la forme, ces actions doivent être présentées aux états financiers sous le vocable de « passif financier » (*financial liability*). Ces principes impliquent l'ajout d'une note décrivant leurs caractéristiques et expliquant qu'elles sont présentées au passif plutôt qu'aux « capitaux propres » (*equity*) au motif qu'elles « sont encaissables par anticipation au gré du détenteur à n'importe quel moment après le 31 juillet 2002 ».

Crédit Ford du Canada est une « institution financière » au sens du paragraphe 181(1) L.I.R. et, à ce titre, est assujettie à l'impôt de la Partie I.3 L.I.R. Aussi, aux fins du calcul de son capital imposable pour ses années d'imposition 2001, 2002 et 2003, s'appuyant sur le paragraphe 181(3) L.I.R. qui fait référence au bilan et aux PCGR, Crédit Ford du Canada traite ces actions comme n'étant pas comprises dans son capital-actions. Crédit Ford du Canada s'appuie sur la classification comptable de cet élément de son bilan sous le poste intitulé « passif financier » présenté comme un élément de passif plutôt qu'à titre d'élément de ses « capitaux propres » pour prétendre qu'il ne s'agit pas de « capital-actions », bien que la note explicative accompagnant cette classification précise bien qu'il s'agit d'« actions ». Crédit Ford du Canada considère donc que cet élément n'a pas à être inclus en vertu du sous-alinéa 181.3(3)a)(ii) L.I.R. dans le calcul de son capital imposable, ni autrement d'ailleurs.

Bien que cela ne soit pas indiqué dans le jugement, il est intéressant de mentionner qu'étant donné que le capital versé de Crédit Ford du Canada se calcule en fonction des règles applicables aux institutions financières, l'alinéa 181.3(3)a) L.I.R. lui est donc applicable. Or, cette disposition ne comporte pas de règle semblable à celle prévue à l'alinéa 181.2(3)f) L.I.R. qui impliquerait l'inclusion « de toutes ses autres dettes » qui sont « impayées depuis plus de 365 jours ».

Le 13 décembre 2004, trois nouveaux avis de cotisation sont émis par l'ARC afin de réviser le calcul du montant de l'impôt des grandes sociétés à payer par Crédit Ford du Canada pour les années pertinentes :

Année d'imposition	Montant
2001	2 553 069 \$
2002	2 632 500 \$
2003	2 632 500 \$

Le ministre du Revenu national soutient que le montant présenté au titre des actions privilégiées de catégorie C constitue un montant à inclure au calcul du capital imposable à titre de capital-actions. La contribuable maintient sa position et en appelle aux tribunaux.

2. LES RÈGLES COMPTABLES APPLICABLES

Le juge Bowman cite les règles comptables applicables pour la période pertinente⁷. Il s'agit de règles de comptabilisation des instruments financiers qui, d'une manière générale, appliquent le principe de la primauté de la substance sur la forme en matière comptable. Ce principe est décrit dans le *Manuel de l'ICCA* :

« a) Image fidèle

L'image que donnent les états financiers est fidèle lorsque la présentation qu'on y retrouve des opérations et des faits qui influent sur la marche de l'entité concorde avec les opérations et faits réels sous-jacents. Ainsi, les opérations et les faits sont

⁷ Au paragraphe 15 du jugement dans la décision *Crédit Ford (C.C.I.)*, précité, note 6.

comptabilisés et présentés d'une manière qui exprime leur substance et non obligatoirement leur forme juridique ou autre.

La substance des opérations et des faits ne correspond pas toujours à ce qu'elle paraît être si l'on s'en tient à leur forme juridique ou autre. Pour déterminer la substance d'une opération ou d'un fait, il peut être nécessaire d'examiner un ensemble d'opérations et de faits connexes pris collectivement. La détermination de la substance d'une opération ou d'un fait est, dans chaque cas d'espèce, affaire de jugement professionnel⁸. » (Notre soulignement)

Les règles en cause ont trait à la présentation des instruments financiers et se retrouvaient au chapitre 3860 du *Manuel de l'ICCA*. Ces règles s'appliquent depuis le 1^{er} janvier 1996 et se lisent comme suit :

« Passif et capitaux propres

L'émetteur d'un instrument financier doit classer l'instrument (ou ses composantes) dans le passif ou les capitaux propres, selon la substance du contrat au moment de la constatation initiale et conformément aux définitions du passif financier et de l'instrument de capitaux propres.

[JANV. 1996]

C'est la substance ou réalité économique de l'instrument financier, et non sa forme ou son apparence juridique, qui en détermine le classement dans le bilan de l'émetteur. La forme juridique d'un instrument est généralement conforme à sa substance, mais ce n'est pas toujours le cas. Ainsi, certains instruments financiers ont l'apparence juridique d'instruments de capitaux propres bien qu'ils soient en réalité des passifs, et d'autres combinent à la fois des caractéristiques associées aux instruments de capitaux propres et des caractéristiques associées aux passifs financiers. Le classement d'un instrument financier est fonction de l'appréciation de sa substance au moment de sa constatation initiale, et ce classement reste inchangé par la suite à chaque date d'arrêtés des comptes, jusqu'à ce que l'instrument soit sorti du bilan de l'entité.

Lorsqu'une action privilégiée comporte l'obligation pour l'émetteur de racheter l'action à un prix déterminé ou déterminable et à une date ultérieure déterminée ou déterminable, ou confère au détenteur le droit d'exiger que l'émetteur rachète l'action à une date donnée ou à compter d'une date donnée à un prix déterminé ou déterminable, l'instrument répond à la définition du passif financier et il est classé comme tel. Une action privilégiée qui n'est pas explicitement assortie d'une telle obligation contractuelle peut l'être implicitement en raison des conditions qui y sont rattachées. Par exemple, une action privilégiée qui ne prévoit aucune obligation de rachat pour l'émetteur ni aucun droit au rachat pour le détenteur peut être assortie d'une disposition contractuelle prévoyant le versement d'un dividende croissant qui se traduira, dans un avenir

⁸ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 1, par. 1000.21.

prévisible, par un rendement si élevé que l'émetteur sera forcé, pour des raisons économiques, de racheter l'instrument. Dans un tel cas, il convient de classer l'action comme un passif financier parce que l'émetteur se trouve pour ainsi dire forcé de racheter l'instrument. De même, lorsqu'un instrument financier qualifié d'action confère à son détenteur l'option d'en exiger le rachat et que l'exigibilité du rachat est subordonnée à un événement futur dont la réalisation est très probable, le classement de l'instrument comme passif financier au moment de sa constatation initiale traduit bien la substance de l'instrument.⁹ » (Notre soulignement)

Toutefois, à partir du 1^{er} octobre 2007, les règles applicables se retrouvent plutôt au chapitre 3863 du *Manuel de l'ICCA*, plus particulièrement aux paragraphes 3863.09 et 3863.14. Du moins en ce qui concerne cet extrait, ces règles sont à quelques mots près¹⁰ identiques à celles applicables de 1996 à 2007.

Il ne faut pas oublier que le but des règles contenues au *Manuel de l'ICCA* est de définir les informations à présenter aux états financiers aux fins d'atteindre certains objectifs dont le plus fondamental est de donner une image fidèle :

« Les états financiers doivent donner une image fidèle de la situation financière, des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie d'une entité selon les principes comptables généralement reconnus du Canada (c'est-à-dire qu'ils doivent traduire fidèlement la substance des opérations et des autres événements en conformité avec les définitions et composantes des états financiers et les critères de constatation de et mesure énoncés [...])¹¹. »

Les règles en cause sont donc tout à fait cohérentes avec ce principe.

D'ailleurs, la règle quant au classement des actions privilégiées rachetables au gré du détenteur en constitue un exemple d'application. Bien entendu, des actions créées à la suite d'un gel successoral sont souvent visées par ces règles. Ainsi, lors de leur mise en place, ces règles ont eu plusieurs impacts, dont celui d'occasionner des discussions avec les banquiers et autres financiers qui utilisaient des ratios afin d'évaluer le caractère approprié ou non du taux de capitalisation. L'impact que ces règles peuvent avoir ou non sur le calcul de l'impôt des grandes sociétés est donc bien accessoire à l'objectif qu'elles visent.

⁹ *Id.*, chap. 3860.

¹⁰ Le terme « constatation » devient « comptabilisation » et celui de « détenteur » devient « porteur ».

¹¹ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 1, par. 1400.03.

3. LES DÉCISIONS DANS L'ARRÊT *CRÉDIT FORD*

Le juge en chef Bowman a rendu la décision pour la Cour canadienne de l'impôt en faveur de *Crédit Ford du Canada* et le juge Ryer a confirmé cette décision pour la Cour d'appel fédérale, avec l'appui des juges Evans et Décary. Nous avons identifié huit motifs exposés dans le jugement et l'arrêt au soutien de leurs conclusions. Dans la présente section, chaque motif est exposé et suivi d'une analyse qui, en toute déférence, présente certains éléments critiques.

3.1. UNE APPLICATION DES PCGR COURT-CIRCUITANT LE SENS JURIDIQUE COURANT?

3.1.1. Le motif

Le juge Bowman et le juge Ryer s'entendent pour dire que le paragraphe 181(3) L.I.R. qui prévoit l'application des PCGR court-circuite l'utilisation du sens normal du terme « capital-actions » (c'est-à-dire selon le sens juridique courant du terme « capital-actions »). Ainsi, la thèse du procureur public est écartée. Cette thèse consiste à dire que c'est seulement lorsqu'un « terme tire son sens principalement des PCGR » que ce « sens doit avoir préséance » mais que « si un élément constitutif du capital d'une société a un sens juridique courant, c'est ce dernier sens qui doit l'emporter »¹².

Les juges ne sont pas d'accord avec la dichotomie proposée par le procureur public en raison du paragraphe 181(3) L.I.R. qui n'envisagerait pas de distinction « entre les termes ayant un sens juridique courant et ceux ayant un sens principalement comptable ».

3.1.2. Et en matière d'impôt?

En fait, la position du procureur public semble s'inspirer des règles applicables en matière d'impôt sur le revenu.

D'ailleurs, il appert qu'en matière d'impôt sur le revenu, le législateur s'est bien gardé d'édicter une disposition-cadre qui incorporerait les PCGR aux règles fiscales. Les tribunaux ont toutefois souvent été soumis à la tentation d'appliquer ces principes mais ils se sont bien gardés d'en faire une question comptable et ils ont convenu qu'il s'agit d'abord et avant tout d'une question de droit.

¹² *Crédit Ford (C.A.F.)*, précité, note 6, par. 18.

Bien entendu, le jargon comptable est souvent mieux défini par les comptables que par les juristes. D'ailleurs, le juge Bowman indique que « de façon générale, il faut donner aux notions comptables non définies un sens qui leur serait donné par les comptables » et cite trois affaires à ce sujet¹³ qui ne se rapportent pas à l'impôt des grandes sociétés. Toutefois, il conclut que « les principes énoncés dans ces décisions ne permettent pas, en l'absence d'une directive législative expresse, qu'un traitement courant dans le domaine de la comptabilité l'emporte sur le sens juridique des termes que leur donne la Loi »¹⁴.

En matière d'impôt sur le revenu, les PCGR ont été sur la sellette pour la détermination du « bénéfice », tel que prévu à l'article 9 L.I.R., dans la trilogie des arrêts *Canderel Ltd. c. La Reine*¹⁵, *Toronto College Park c. La Reine*¹⁶ et *Ikea Ltd. c. La Reine*¹⁷ rendus par la Cour suprême du Canada. Toutefois, bien que l'importance interprétative des PCGR soit reconnue, elle s'inscrit dans le concept plus large de « principes commerciaux reconnus » et la détermination du bénéfice demeure une question de droit.

3.2. DES ACTIONS QUI NE SONT PAS DU « CAPITAL-ACTIONS »?

3.2.1. Le motif

Le deuxième motif exposé pour appuyer la décision est que la classification conforme aux PCGR du montant représentant les actions spéciales dans le passif plutôt que dans les « capitaux propres », qui reflète le principe plus général de la primauté de la substance sur la forme, fait en sorte que du point de vue comptable et par conséquent aux fins de l'impôt des grandes sociétés, il ne s'agit pas de « capital-actions ».

¹³ Le juge cite les jugements suivants : *Canfor Ltd. c. Minister of Finance for British Columbia*, [1978] 1 R.C.S. 1047; *Upper Lakes Shipping Ltd. c. MRN*, 98 D.T.C. 6264 (Cour d'appel de l'Ontario); *Reford c. MRN*, 71 D.T.C. 5053 (C. de l'É.).

¹⁴ *Crédit Ford (C.C.I.)*, précité, note 6, par. 19.

¹⁵ 98 D.T.C. 6100 (C.S.C.); infirmant 95 D.T.C. 5101 (C.A.F.) et confirmant 94 D.T.C. 1133 (C.C.I.).

¹⁶ 98 D.T.C. 6088 (C.S.C.); infirmant 96 D.T.C. 6407 (C.A.F.) et confirmant 94 D.T.C. 6172 (C.C.I.).

¹⁷ 98 D.T.C. 6092 (C.S.C.); confirmant 96 D.T.C. 6526 (C.A.F.) et 94 D.T.C. 1112 (C.C.I.).

Dans le jugement, la plupart des assertions font état que le paragraphe 181(3) L.I.R. implique non seulement la détermination de la valeur comptable et de montants, mais également leur qualification.

3.2.2. S'agit-il d'une règle de mesure ou de présentation de l'information?

Il peut être intéressant de se demander si les principes comptables préconisent une qualification ou une classification. En effet, les règles comptables applicables n'indiquent pas qu'il ne s'agit pas d'actions et par conséquent, n'indiqueraient pas qu'il ne s'agit pas de capital-actions, au contraire. Toutefois, les règles comptables prescrivent que la valeur comptable des actions soit présentée au passif plutôt qu'au capital social.

Les termes du paragraphe 181(3) L.I.R. sont clairs, il s'agit de « déterminer la valeur comptable d'un des éléments d'actif d'une société ou tout autre montant ». Il est certain à la lecture de ce passage que les règles de mesure de la « valeur comptable » et de « montants » faisant partie des PCGR sont visées. Toutefois, la Cour d'appel fédérale considère que cette disposition implique également l'utilisation de la qualification en vertu de ces PCGR et donc potentiellement le sens des termes tels qu'utilisés en comptabilité. Dès lors, il s'agit d'une interprétation large du paragraphe 181(3) L.I.R. Toutefois, la Cour utilise non seulement les règles de détermination de la mesure, le sens des notions appliquées à la comptabilité, mais également celles de la présentation de l'information. Ainsi, dans cette affaire, un élément qui est normalement présenté au capital social est classifié différemment en vertu de règles spéciales, bien que la note accompagnant les états financiers précise que l'élément en cause est constitué d'actions. Le jugement de la Cour canadienne de l'impôt et l'arrêt de la Cour d'appel fédérale n'utilisent pas l'expression « classification » mais bien « qualification ».

Il nous semble également utile de souligner que le concept de « capital-actions » (*capital stock*) utilisé par la loi est principalement un concept juridique. Le *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière*¹⁸ qui fait autorité en matière de terminologie comptable utilise d'ailleurs l'expression « capital social » pour traduire l'expression *capital stock*, bien qu'il indique que l'expression « capital-actions » en est un synonyme et qu'il fasse un renvoi à l'expression *share capital* où il définit la notion et ses équivalents comme le « montant des apports faits par les actionnaires d'une société et représenté par les actions que celle-ci a

¹⁸ Louis MÉNARD et autres, *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière*, 2^e éd., Toronto, Institut canadien des comptables agréés, 2006.

émises ». D'ailleurs, dans l'affaire *Crédit Ford*, tant dans le jugement que dans l'arrêt, il est rapporté que le comptable qui a témoigné fait référence tantôt à l'expression « capitaux propres » (*equity*), tantôt à l'expression « passif financier » (*financial liability*), mais il n'est fait aucunement référence à l'utilisation de l'expression « capital-actions ». Pourtant, dans la note afférente à la présentation des actions en cause à titre de passif financier, il est clairement énoncé qu'il s'agit d'« actions » et cette évidence n'est niée d'aucune façon.

3.3. UN RÔLE DÉTERMINANT POUR LES PCGR?

3.3.1. Le motif

Le troisième motif est que le législateur entend conférer aux PCGR un rôle particulier aux fins de l'impôt des grandes sociétés, ce qui implique que les Cours doivent faire preuve de retenue (ou plutôt de déférence?) vis-à-vis des PCGR.

Cet énoncé constitue la réponse à l'argument du procureur public qui mentionne que :

« Si la Cour accepte que les actions spéciales de la catégorie C soient exclues de l'application du paragraphe 181(3) de la Loi et qu'elle conclut qu'il faut faire preuve de retenue vis-à-vis des principes comptables, même si les termes en cause ne se rapportent pas exclusivement à la comptabilité, cela aura pour résultat de laisser à un groupe de comptables non élu le soin de déterminer l'assiette fiscale pour les besoins de l'impôt des grandes sociétés¹⁹. » (Traduction de la Cour)

Le juge en chef Bowman reconnaît les conséquences d'une telle interprétation du paragraphe 181(3) L.I.R. :

« [25] Cette perspective risque d'être un peu contrariante pour les avocats et les juges, mais je crois qu'il s'agit précisément de ce qu'il faut faire selon le législateur et de ce que la Cour et la Cour d'appel fédérale ont fait²⁰. »

Ainsi, pour l'essentiel, le juge Bowman n'y voit pas nécessairement un problème puisqu'il s'agit seulement de ce que le législateur a voulu dire en édictant le paragraphe 181(3) L.I.R. Ainsi, il en découle que même si le terme « capital-actions » ne se rapporte pas exclusivement à la comptabilité (ni même principalement, faut-il le dire), c'est tout de même ce sens qui prévaut.

¹⁹ *Crédit Ford (C.C.I.)*, précité, note 6, par. 24.

²⁰ *Id.*, par. 25.

3.3.2. Est-ce que le Parlement pouvait le faire?

Ce motif nous amène à nous poser des questions qui débordent du cadre traditionnel du droit fiscal vers le droit administratif et même du droit constitutionnel : Est-ce qu'il s'agit d'une délégation du pouvoir d'imposition? Et si oui, est-ce que le Parlement peut valablement le faire (voir la section 4.)?

3.4. UNE QUALIFICATION DES ÉLÉMENTS PAR LES PCGR?

3.4.1. Le motif

Le quatrième motif retenu par les juges est que la jurisprudence antérieure, tant de la Cour canadienne de l'impôt que de la Cour d'appel fédérale, utilise les PCGR non seulement pour la détermination de la « valeur comptable » et de « montants », mais également pour qualifier les éléments. Il s'ensuit donc, suivant ces appuis, qu'il ressortirait clairement de la jurisprudence que « la qualification comptable des termes figurant au bilan doit être acceptée lorsqu'il s'agit de déterminer les éléments constitutifs du capital de la société pour l'application de [l'impôt des grandes sociétés] »²¹.

Ainsi, dans l'affaire *Oerlikon Aérospatiale Inc. c. La Reine*²², le juge Archambault, dont la décision a été confirmée en appel, a indiqué que les principes comptables peuvent servir à déterminer la valeur et la « nature des éléments » et que « la valeur que l'on retrouve dans un bilan n'a un sens que lorsqu'on la rattache à un intitulé ».

Dans l'affaire *La Reine c. La Compagnie d'assurance-vie Manufacturers*²³, il a été déterminé qu'une avance doit être considérée en termes de ressources financières à la disposition de la société mais que les « gains réalisés et non amortis ne figurent pas à titre de ressources financières à la disposition de l'intimée dans ses états financiers ». D'ailleurs, la Cour d'appel fédérale appuie également sa décision sur ce jugement en soulignant les passages qui indiquent que « le ministre n'a pas la possibilité de modifier les montants ou les qualifications qui ont été acceptés par le surintendant ». Ceci découle d'un

²¹ *Id.*, par. 32.

²² 99 D.T.C. 5318 (C.A.F.); confirmant 97 D.T.C. 694 (C.C.I.) (ci-après « *Oerlikon* »). L'autorisation de pourvoi à la Cour suprême du Canada a été rejetée le 11 mai 2000 (27352).

²³ 2001 D.T.C. 5396 (C.A.F.); confirmant 2000 D.T.C. 1600 (C.C.I.) (ci-après « *Compagnie d'assurance-vie Manufacturers* »).

passage du paragraphe 181(3) L.I.R. qui est particulièrement applicable aux banques et sociétés d'assurance qui sont tenues de présenter leurs états financiers au surintendant des institutions financières.

La décision rendue dans l'affaire *PCL Construction Management Inc. c. La Reine* est également citée à l'appui de ce motif en ce qui a trait au passage qui indique « qu'à défaut d'appliquer les PCGR, il faut à tout le moins utiliser le "langage des comptables" pour qualifier les montants aux fins de cette partie »²⁴.

Enfin, la décision rendue dans l'affaire *Royal Trust Company et autres c. La Reine*²⁵ est citée en ce qui a trait au passage qui conclut que l'expression « biens corporels » constitue un terme technique « se rapportant au bilan » et que de tels termes « doivent être définis et interprétés pour l'application de la partie I.3, conformément à la terminologie comptable »²⁶.

3.4.2. Les limites aux appuis jurisprudentiels

Bien que les appuis jurisprudentiels invoqués au soutien de leurs motifs par les juges dans l'arrêt *Crédit Ford* puissent sembler aller dans le même sens que l'interprétation retenue, il n'en demeure pas moins trois choses. La première est qu'aucune des décisions ne détermine que des actions peuvent ne pas être du capital-actions seulement en raison de l'application de règles comptables comme c'est le cas dans l'arrêt *Crédit Ford* et donc, ils peuvent tous, sans exception, être distingués de cet arrêt. La deuxième est que dans la plupart des situations, le sens usuel des termes utilisés est similaire à celui obtenu en utilisant la terminologie comptable. Enfin, la troisième est que si certaines de ces décisions peuvent sembler étendre le sens du paragraphe 181(3) L.I.R. afin de qualifier des éléments, aucune de ces décisions ne s'est servie des PCGR pour classer de tels éléments. En d'autres termes, aucune de ces décisions n'a étendu le sens de ce paragraphe pour considérer qu'un élément prévu dans la loi est exclu du capital imposable en raison du fait que les PCGR exigent qu'il soit déplacé dans une autre partie du bilan.

²⁴ 2000 D.T.C. 2624 (C.C.I.), par. 23.

²⁵ 2001 D.T.C. 52 (C.C.I.) (ci-après « *Royal Trust* »).

²⁶ *Crédit Ford* (C.C.I.), précité, note 6, par. 31.

3.5. LE MOTIF HISTORIQUE...

3.5.1. Le motif

Le juge Ryer apporte un argument historique par son arrêt, ce qui ajoute aux motifs retenus par le juge Bowman en première instance.

En effet, lors de l'annonce de la mise en place de l'impôt des grandes sociétés dans le Budget fédéral de 1989²⁷, la justification fournie par le ministre des Finances était qu'il fallait lutter contre le déficit budgétaire. Dans cette optique, selon le juge Ryer, le législateur ne pouvait qu'envisager une mesure fiscale temporaire puisqu'il est impensable qu'il envisage qu'un déficit pourrait survenir chaque année. Le législateur n'avait alors que deux choix. Le premier étant de mettre en place un régime législatif détaillé et le deuxième étant d'opter pour une démarche simplifiée. Selon lui, c'est ce deuxième choix qui a été effectué par le législateur.

Toujours selon le juge Ryer, l'option de retenir les PCGR présente l'avantage de permettre aux grandes sociétés d'utiliser des outils qui leur sont bien connus puisque leurs états financiers sont généralement vérifiés quant à leur conformité aux PCGR. Il en résulterait donc un impôt plus simple.

Finalement, le juge conclut que si le paragraphe 181(3) L.I.R. ne devait pas faire des PCGR le « principal outil de calcul de l'assiette de l'impôt sur le capital pour la plupart des sociétés, le législateur aurait pu le préciser »²⁸.

3.5.2. Les autres arguments historiques non mentionnés dans l'arrêt *Crédit Ford*

Il est vrai que le Budget fédéral de 1989 exprime introductivement, voire furtivement, que « le budget propose des impôts supplémentaires sur les sociétés afin de contribuer à réduire le déficit fédéral »²⁹. Toutefois, en lisant un peu plus loin, il est écrit que « grâce à cet impôt sur les grandes sociétés, toutes les compagnies importantes paieront des impôts fédéraux et contribueront donc à la

²⁷ CANADA, ministère des Finances, *Documents budgétaires déposés à la Chambre des communes par l'honorable Michael H. Wilson Ministre des Finances*, 27 avril 1989.

²⁸ *Crédit Ford (C.A.F.)*, précité, note 6, par. 21.

²⁹ CANADA, ministère des Finances, *op. cit.*, note 27, p. 40.

diminution du déficit »³⁰. Ainsi, il ressort clairement des termes du budget qu'il s'agit également d'un impôt minimum. Par sa nature, un impôt minimum, est une mesure d'équité fiscale. Le but de la création de cet impôt n'est donc pas exclusivement la réduction du déficit.

Un autre argument historique non invoqué pourrait être que les taxes sur le capital provinciales constituent une source d'inspiration évidente. Or, ces taxes sur le capital existaient déjà dans les années où il n'y avait aucun déficit à l'horizon politique. Il ne s'agissait pas de mesures fiscales temporaires, mais plutôt de mesures fiscales servant en quelque sorte d'impôt minimum des sociétés. Ces taxes présentent également l'avantage d'assurer une certaine stabilité des recettes fiscales.

D'ailleurs, dans ce budget, il est indiqué que :

« L'assiette de l'impôt sera déterminée à partir des comptes de la société, établis conformément aux principes comptables généralement reconnus et présentés sur une base non consolidée. On se servira des soldes à la fin de l'exercice courant³¹. » (Notre soulignement)

Malgré l'utilisation du terme « assiette », le rôle des PCGR nous semble tout de même limité aux « comptes » et « soldes », d'autant plus que la plupart des éléments énumérés par la suite sont alors des postes qui se retrouvent couramment dans les états financiers.

Toutefois, il faut reconnaître que pour être certain que ces énoncés n'emportent pas la qualification, le juge Ryer a raison lorsqu'il dit qu'il n'est pas précisé que les PCGR ne sont pas le « principal outil de calcul de l'assiette de l'impôt sur le capital des sociétés ». Il faut reconnaître que le législateur aurait pu indiquer que pour plus de précision, l'utilisation de la « valeur comptable » et des « montants » n'emportait pas la « qualification comptable ». Avec déférence, il est toutefois permis de douter qu'un législateur normalement prudent aurait jugé utile de le faire, étant donné que les règles encadrant alors l'assiette étaient suffisantes pour éviter qu'une qualification soit nécessaire, vu la relative stabilité des PCGR, du moins à cette époque. D'ailleurs, les amendements des dernières années à la législation n'ont pas nécessairement suffi à adapter l'impôt des grandes sociétés à l'évolution des PCGR.

³⁰ *Id.*

³¹ *Id.*, p. 41.

Enfin, quant au caractère temporaire de ces impôts supplémentaires, nous ne pouvons que sourire en faisant un parallèle avec le caractère temporaire de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*³² dont la *Loi de l'impôt sur le revenu* tire son origine et conclure que le législateur ne pouvait alors qu'envisager un impôt temporaire sur le revenu puisqu'il est impensable qu'il envisage alors que la guerre pouvait ne pas se terminer. Aussi, l'intention du législateur selon laquelle une mesure fiscale générant des revenus importants pour l'État soit de pourvoir à un besoin temporaire de fonds ne signifie pas pour autant que la mesure sera abolie une fois que la situation financière sera rétablie.

3.6. DES DISTORSIONS QUI CONFORTENT L'INTERPRÉTATION RETENUE?

3.6.1. Le motif

Le juge Ryer considère que l'interprétation soutenant la thèse que le législateur désirait que les PCGR soient applicables est appuyée par les distorsions quant aux PCGR qui ont expressément été prévues par le législateur dès la mise en place de l'impôt des grandes sociétés et par la suite. Il cite comme exemple l'exclusion, prévue dès le départ, de l'utilisation de la consolidation et de la méthode de comptabilisation à la valeur de consolidation aux fins de la détermination du capital imposable. Il soutient que les modifications intervenues depuis 1989 confortent également cette interprétation. L'exemple cité en appui est l'amendement de 1997 pour prévoir l'inclusion des gains et pertes sur change non réalisés et reportés.

3.6.2. Ou des distorsions qui confortent une autre interprétation?

Malgré l'intérêt de la thèse voulant que l'on puisse inférer, à partir des distorsions prévues aux PCGR dans la détermination de l'assiette de la taxe sur le capital, que les PCGR soient la base de la détermination de l'assiette de l'impôt des grandes sociétés, il n'en demeure pas moins que ces distorsions pourraient également appuyer une autre assertion. En effet, puisque l'assiette est principalement basée sur les éléments tirés du bilan, il est normal que des ajustements soient prévus à la base afin d'éviter la double imposition. Une mécanique indépendante est d'ailleurs mise en place dès le départ pour éviter que deux sociétés s'imposent sur le même capital : la déduction pour placement. Les amendements survenus à la suite de la mise en place de cet impôt pourraient être vus dans certains cas comme un élargissement de l'assiette visant à s'adapter à de

³² S.R.C. 1927, c. 97.

nouvelles règles comptables afin d'éviter que la détermination de l'assiette ne soit laissée à l'appréciation des tribunaux et que des éléments auparavant imposés comme « surplus » ne se retrouvent dans un vide juridique en raison de la création d'un nouveau poste. Par ailleurs, il peut être utile de se rappeler qu'au cours de l'année financière 1995, le déficit fédéral est devenu beaucoup moins important, voire inexistant. L'exemple concernant l'amendement de 1997 relativement aux gains et pertes sur change est donc postérieur à l'élimination du déficit fédéral. Cela ne semble donc pas appuyer totalement l'idée que cet impôt était alors envisagé par le législateur comme temporaire et encore moins que les PCGR déterminaient l'assiette de cet impôt.

3.7. UN RENVOI STATIQUE? UN RENVOI DYNAMIQUE?

3.7.1. Le motif

L'avocat du ministère public avait soutenu que le paragraphe 181(3) L.I.R. était un renvoi statique aux PCGR et donc qu'il devait « être interprété comme exigeant le recours aux PCGR dans leur version applicable au moment de l'entrée en vigueur » de l'impôt des grandes sociétés en 1989. Non seulement le juge Ryer ne cautionne pas cette affirmation, mais il conclut qu'elle « est insoutenable »³³ puisque le législateur n'a pas précisé qu'il s'agissait des PCGR applicables au moment de la mise en place de l'impôt des grandes sociétés. Il s'agit donc d'un renvoi dynamique qui, à l'inverse du renvoi statique, exige le recours aux PCGR dans leur version applicable à la date d'établissement du bilan en cause. Toutefois, le juge Ryer apporte un motif accessoire encore plus fort lorsqu'il indique que « ce point de vue va à l'encontre de l'objectif d'adopter une méthode simple et pratique pour administrer l'IGS ». Il impliquerait en effet qu'un bilan soit systématiquement dressé selon les normes de 1989 aux fins de déterminer l'impôt des grandes sociétés en cause.

3.7.2. Les règles d'interprétation

Il faut dire que la question de savoir si un renvoi est statique ou dynamique est une question d'interprétation et que :

« [...] la présomption traditionnelle du caractère statique des renvois ne correspond plus, à notre avis, aux pratiques législatives actuelles. Si l'on prend en compte ces pratiques, on devrait, en ce qui concerne les renvois effectués dans les lois fédérales ou

³³ *Crédit Ford (C.A.F.)*, précité, note 6, par. 29.

québécoises, tenir qu'ils sont, sauf indication contraire, dynamiques plutôt que statiques³⁴. »

Toutefois, dans le cas en l'espèce, il est difficile d'envisager que le renvoi pourrait être statique puisqu'il est précisément prévu dès l'annonce de la mise en place que l'on « se servira des soldes à la fin de l'exercice courant »³⁵.

D'ailleurs, cette idée du renvoi dynamique ne peut faire autrement que d'amener à réfléchir sur l'impact que pourront avoir les normes comptables internationales qui seront éventuellement applicables au Canada pour les sociétés publiques. Est-ce que la petite révolution que l'on peut entrevoir du point de vue comptable aurait le même impact sur le plan de la détermination de l'assiette de l'impôt des grandes sociétés qui subsiste pour les institutions financières?

3.8. HARO SUR LES ÉTATS FINANCIERS NON CONFORMES AUX PCGR?

3.8.1. Le motif

Finalement, le juge Ryer cite une décision de la Cour canadienne de l'impôt qui s'appuie au moins partiellement sur les termes utilisés par le juge Bowman dans la décision en première instance de l'arrêt *Crédit Ford*. Il s'agit de l'affaire *Inco Ltd. c. La Reine*³⁶, où l'on a estimé que l'on ne pouvait contester la qualification des éléments du capital imposable que dans la mesure où il pouvait être démontré que le bilan n'était pas conforme aux PCGR.

3.8.2. Preuve et limite d'application

En fait, dans un tel cas, la détermination de l'assiette fiscale devient un débat contradictoire d'experts-comptables dans un contexte où un juge doit décider des règles comptables applicables en se basant sur la preuve testimoniale verbale et écrite soumise par les parties.

Dans son ouvrage sur la rédaction des lois, Louis-Philippe Pigeon fait référence au principe, sans toutefois l'appuyer ou s'abstenir de le critiquer, qu'il n'y a pas d'imposition sans texte de loi :

³⁴ Pierre-André CÔTÉ, *Interprétation des lois*, 3^e éd., Montréal, Éditions Thémis, 1999, p. 99.

³⁵ CANADA, ministère des Finances, *op. cit.*, note 27, p. 41.

³⁶ 2007 D.T.C. 357 (C.C.I.).

« On a donc décidé, non sans raison, que la règle de l'égalité des citoyens devant la loi exigeait que la détermination de l'impôt dépende uniquement d'un texte législatif et l'on a, par conséquent, entrepris de rédiger une loi et l'on a, par conséquent, entrepris de rédiger une loi explicite³⁷. »

Il s'agit d'un ouvrage reconnu et dont l'auteur a également été juge à la Cour suprême du Canada. Bien qu'il soit douteux que ce principe soit de nature à nuancer le motif du juge Ryer, il demeure que si la règle applicable pour déterminer l'assiette de l'impôt des grandes sociétés doit être prouvée au moyen de témoins, nous sommes loin de nous retrouver devant un texte législatif.

4. ET S'IL Y AVAIT UN PROBLÈME DE VALIDITÉ?

4.1. UNE CONTRARIÉTÉ

Comme nous l'avons mentionné précédemment, le ministère public avait soutenu que le fait d'utiliser les PCGR pour déterminer ce qui constitue ou non du « capital-actions », terme qui ne se rapporte pas directement à la terminologie comptable, donnait un résultat qui n'est pas nécessairement souhaitable :

« Si la Cour accepte que les actions spéciales de la catégorie C soient exclues de l'application du paragraphe 181(3) de la Loi et qu'elle conclut qu'il faut faire preuve de [déférence] vis-à-vis des principes comptables, même si les termes en cause ne se rapportent pas exclusivement à la comptabilité, cela aura pour résultat de laisser à un groupe de comptables non élu le soin de déterminer l'assiette fiscale pour les besoins de l'impôt des grandes sociétés³⁸. » (Notre soulignement)

Le juge en chef Bowman de la Cour canadienne de l'impôt avait pris soin d'y répondre dans les motifs de son jugement rendu dans l'arrêt *Crédit Ford* dans les termes suivants :

« Cette perspective risque d'être un peu contrariante pour les avocats et les juges, mais je crois qu'il s'agit précisément de ce qu'il faut faire selon le législateur et de ce que la Cour et la Cour d'appel fédérale ont fait³⁹. » (Notre soulignement)

Il semble donc y avoir quelque chose de vraiment contrariant avec cette interprétation, surtout pour les juristes. Dès lors, indépendamment du bien-fondé

³⁷ Louis-Philippe PIGEON, *Rédaction et interprétation des lois*, 3^e éd., Québec, Les Publications du Québec, 1986, p. 13.

³⁸ *Crédit Ford (C.C.I.)*, précité, note 6, par. 24.

³⁹ *Id.*, par. 25.

ou non des motifs des juges analysés précédemment, la question qui se pose alors est celle de savoir s'il y a un quelconque problème de validité avec le paragraphe 181(3) L.I.R. ou avec l'interprétation en cause. Il est donc intéressant de faire appel au droit administratif et au droit constitutionnel pour tenter d'apporter un éclairage particulier sur cette question.

4.2. MAIS POURQUOI ALLER AU-DELÀ DE LA VALEUR COMPTABLE ET DES MONTANTS?

Le paragraphe 181(3) L.I.R. utilise l'expression « valeur comptable [...] ou tout autre montant en vertu de la présente partie » lorsqu'il prévoit l'application des PCGR aux fins du calcul du capital imposable. La terminologie comptable avait effectivement été retenue par la Cour canadienne de l'impôt pour définir et interpréter les notions décrites dans des « termes techniques se rapportant au bilan »⁴⁰. Toutefois, il nous semble, avec déférence, que seul l'arrêt *Oerlikon* avait autant étiré l'expression « valeur comptable » en affirmant que :

« [...] je crois que les principes comptables doivent servir à déterminer non seulement la valeur mais aussi la nature des éléments mentionnés au paragraphe 181.2(3) de la Loi. La valeur que l'on retrouve dans un bilan n'a un sens que lorsqu'on la rattache à un intitulé⁴¹. »

D'ailleurs, le terme « réserve » analysé dans ce jugement est tellement technique et se rapporte tellement au bilan que dans un tel cas, la terminologie comptable en dictait implicitement le sens. Aucun sens juridique ou usuel courant n'aurait pu être raisonnablement retenu. De plus, la classification d'un élément dans une autre partie du bilan n'en constitue pas nécessairement une requalification.

Toutefois, dans l'arrêt *Crédit Ford*, le sens ordinaire des termes n'amenait pas à un résultat où le sens serait égal à celui que les PCGR peut apporter. De fait, la question pouvait être résolue de plusieurs manières. Elle pouvait l'être par le sens ordinaire des termes et faire droit à la position du ministère public. Elle pouvait l'être en accordant un sens limité au paragraphe 181(3) L.I.R. et n'utiliser les PCGR que pour établir la valeur comptable des actions privilégiées imposables, sans utiliser la classification préconisée aux PCGR et faire encore droit à la position du ministère public. Enfin, elle pouvait l'être en accordant un sens élargi au paragraphe 181(3) L.I.R. afin d'utiliser les PCGR, la qualification et la classification des éléments du bilan et faire droit à la position du ministère public,

⁴⁰ *Royal Trust*, précité, note 25.

⁴¹ *Oerlikon*, précité, note 22.

selon l'approche statique, ou à celle de la contribuable, selon l'approche dynamique. Cette dernière interprétation est celle retenue dans cet arrêt, pour les motifs précédemment discutés.

4.3. S'AGIT-IL D'UNE DÉLÉGATION DE LA DÉTERMINATION DE L'ASSIETTE FISCALE?

Pour déterminer s'il y a lieu de se questionner sur la validité du paragraphe 181(3) L.I.R. ou sur son interprétation retenue dans l'arrêt *Crédit Ford*, sous l'angle du droit administratif et constitutionnel, la première question est en partie celle de savoir si la détermination des règles quant à l'assiette fiscale est déléguée par le législateur.

Il est peu usuel d'avoir recours au droit constitutionnel dans une analyse d'une disposition en matière de fiscalité. Le droit administratif est toutefois plus couramment utilisé, surtout lorsque l'on pense au contrôle judiciaire de l'action gouvernementale. Il peut malgré tout être intéressant de soulever des questions en cette matière ne serait-ce que pour mieux comprendre cet aspect de la fiscalité et en l'occurrence d'ajouter une dimension intéressante à la présente analyse.

4.3.1. La délégation législative et son évolution en droit administratif

Le concept de délégation du pouvoir législatif est le fruit d'une évolution. En droit administratif, on parle de pouvoir réglementaire. Puisqu'il s'agit de droit public, il nous vient du droit anglais :

« L'histoire du parlementarisme anglais est fort instructive quant à la naissance du pouvoir réglementaire et à l'identification de ses sources premières. À l'époque médiévale, on institue la prérogative royale, fondement originaire du pouvoir législatif exercé par le souverain de l'Angleterre. Jusqu'à la révolution de 1688, ce pouvoir sera partagé entre le roi et le Parlement. Durant cette période, on ne retrouve que quelques cas isolés de délégation de pouvoirs législatifs par le Parlement : [...].

[...]

Avec la révolution de 1688, le Parlement, après une longue lutte avec le roi, accapare le pouvoir législatif : le souverain devient soumis à la loi et ne conserve que quelques privilèges, qu'il perdra peu à peu. À cette époque, le Parlement est fort réticent à déléguer au roi la moindre parcelle des pouvoirs législatifs qu'il vient à peine de conquérir. Cette attitude sera particulièrement marquée au cours du XVIII^e siècle, où le Parlement, pour sauvegarder son monopole sur l'activité législative, devra adopter une très grande quantité de lois d'intérêt particulier [...]. [...] il faut attendre la deuxième moitié du XIX^e siècle pour voir le Parlement généraliser cette pratique.

[...] Par la suite, le pouvoir réglementaire devient rapidement une nécessité pour le Parlement, qui s'était engagé dans un processus de réforme sociale et législative sans précédent.

Cette pratique de la délégation du pouvoir réglementaire connut un premier sommet lors de la guerre 14-18 et, enfin, son apogée au moment de la dernière guerre. La situation d'urgence créée par ces conflits mondiaux justifiait le recours à certaines lois d'exceptions qui accordaient des pouvoirs réglementaires presque illimités à l'Exécutif.

Au Canada, l'évolution du pouvoir réglementaire a suivi une voie à peu près parallèle, mais de façon un peu moins prononcée. [...]

À compter des années 40, toutefois, l'Exécutif se fit transmettre d'importants pouvoirs de législation, afin de rendre plus prompte et plus efficace l'intervention de l'État dans tous les domaines. Ainsi, en vertu de la *Loi sur les mesures de guerre*, l'Exécutif et une immense bureaucratie spécialisée devinrent en quelques années le centre de gravité des prises de décisions. Depuis ce temps, c'est à ce niveau que s'élaborent et se précisent les détails d'une bonne partie des lois canadiennes. L'administration fédérale exerce de plus en plus régulièrement ce rôle de législateur que lui confie le Parlement. Aussi, ce dernier a-t-il vu la nécessité d'imposer certaines normes à cette activité réglementaire de l'Administration en adoptant la *Loi sur les règlements* de 1950 [...] ⁴². » (Notre soulignement)

Ainsi, l'évolution de l'exercice du pouvoir retiré au roi en faveur du Parlement implique son exercice par le Parlement au moins pour prévoir un cadre législatif général et des modalités de sa délégation.

4.3.2. Les limites à la délégation législative

Existe-t-il des limites au pouvoir du Parlement de déléguer les pouvoirs qui lui sont conférés par la Constitution? Certainement et nous pouvons facilement en identifier deux.

La première se retrouve dans un jugement du Conseil privé de 1919 dans l'affaire *Re The Initiative and Referendum Act*⁴³. Cette affaire provient d'une loi du Manitoba adoptée par la législature et soumise à l'appréciation des tribunaux quant à sa validité. Elle prévoyait la possibilité de promulguer et d'abroger des lois par le vote des électeurs plutôt qu'en passant par l'Assemblée législative. Il y était prévu que les lois proposées étaient soumises à l'attention du Procureur général

⁴² René DUSSAULT et Louis BORGÉAT, *Traité de droit administratif*, t. I, Québec, Presses de l'Université Laval, 1984, pp. 392 à 395.

⁴³ (1919) 48 D.L.R. 18.

afin de déterminer si la législation proposée était *intra vires* ou non et ensuite, lorsqu'un référendum était tenu et que le projet était approuvé par la majorité des voix, il devait alors prendre effet, soumis toutefois aux mêmes droits de veto et de désaveu qui sont prévus dans la Constitution. Une fois toutes ces étapes accomplies, la loi pouvait alors entrer en vigueur sans l'intervention de l'Assemblée législative à une date à être proclamée par le lieutenant-gouverneur. Le Conseil privé a analysé la loi en cause et la Constitution canadienne. Son analyse lui a permis de conclure que si la loi modifie les pouvoirs du lieutenant-gouverneur, elle est *ultra vires* et qu'en l'occurrence, c'était le cas, puisque ce dernier était complètement exclu de l'autorité législative que la législature entendait créer. Dans un *obiter dictum*, les Lords adressent toutefois la mise en garde suivante :

« Having said so much, their Lordships, following their usual practice of not deciding more than strictly necessary, will not deal finally with another difficulty which those who contend for the validity of this Act have to meet. But they think it right, as the point as been raised in the Court below, to advert to it. S. 92 of the Act of 1867 entrust the legislative power in a Province to its Legislature and to that Legislature only. No doubt a body, with a power of legislation on the subjects entrusted to it so ample as that enjoyed by a Provincial Legislature in Canada could, while preserving its own capacity intact, seek the assistance of subordinate agencies, as had been done when in *Hodge v. The Queen* (1883), 9 A.C. 117, the Legislature of Ontario was held entitled to entrust to a Board of Commissioners authority to enact regulations relating to taverns, but it does not follow that it can create and endow with its own capacity a new legislative power not created by the Act to which it owes its own existence. Their Lordships do no more than draw attention to the gravity of the constitutional questions which thus arise⁴⁴. » (Notre soulignement)

Il s'agit donc d'une sérieuse mise en garde quant aux limites de la délégation de pouvoirs législatifs.

L'autre limite, c'est l'abdication d'un pouvoir. En effet, il est reconnu que :

« Although the Federal Parliament and the Provincial Legislature may delegate their powers, it has been said that they may not abdicate their legislative functions. While the abdication principle is a more important feature of administrative law in the United States, where it flows naturally from the notion of Separation of Powers, than in Canada, it has occasionally been recognized here as well. This limitation on excessive delegation is thought by some to be inherent in the doctrine of Legislative Sovereignty: because sovereignty could not exist without a sovereign, and because "divided sovereignty" would be a contradiction in terms, the sovereign may not abolish itself; and may not bestow part of its sovereignty on another sovereign.

⁴⁴ *Id.*, p. 25.

However, it is extremely difficult to draw the line between proper delegation and improper abdication of legislative powers, and the courts lean heavily in favour of the former. Instances of delegation being held by the courts to constitute impermissible abdication are extremely rare. Nevertheless, the general lack of success in applying the abdication principle to strike down legislation does not detract from the importance of having some ideas of which matters must be dealt with by the legislators themselves and not be delegated to others. [...] Even though it has seldom been applied in practice, the abdication doctrine provides a potentially important limitation on the powers granted to the administration⁴⁵. »

Lorsqu'une disposition constitue une mesure d'abdication d'un pouvoir législatif, elle est donc invalide. Par contre, la frontière entre la délégation et l'abdication peut être tenue ou résider dans une délégation à un autre gouvernement. Il y a peut-être même lieu de se questionner à savoir si la délégation à un organisme qui ne relève pas de la législature ou n'y est pas subordonné pourrait constituer une abdication d'un pouvoir.

4.3.3. L'encadrement de l'exercice de la législation déléguée par le Parlement

La *Loi sur les textes réglementaires*⁴⁶ fédérale contient actuellement les règles d'encadrement du pouvoir délégué. Dans leur monographie en droit constitutionnel, les professeurs Henri Brun et Guy Tremblay font une analyse des exigences de cette loi et de son équivalent québécois, la *Loi sur les règlements*⁴⁷. Dans ce cadre, ils définissent la notion de « règlement » comme suit :

« Le mot règlement employé jusqu'ici est un terme générique destiné à englober toute législation déléguée et non pas les seuls actes administratifs qui portent formellement le nom de règlements. Les mots utilisés pour évoquer ce qui peut être effectivement l'exercice de la législation déléguée sont nombreux : règlements, décrets, ordonnances, règles, proclamations, arrêtés, formules, tarifs, lettres patentes, commissions, mandats, instructions... Cet usage témoigne d'un laisser-aller, mais en principe on peut tenir pour acquis que la *Loi sur les textes réglementaires* s'applique à toute espèce de législation déléguée. Les exceptions prévues sont limitatives, de sorte que toute législation déléguée portant un nom autre que règlement sera incluse dans la compréhension des

⁴⁵ David P. JONES et Anne S. DE VILLARS, *Principles of Administrative Law*, 4^e éd., Toronto, Carswell, 2004, pp. 27 et 28.

⁴⁶ L.R.C. (1985), c. S-22.

⁴⁷ L.R.Q., c. R-18.1.

mots “règlements” et “textes réglementaires”, y compris les règles de pratique des tribunaux⁴⁸. »

Pourrait-on prétendre que si un pouvoir législatif délégué est exercé, il doit être soumis au processus d’adoption des règlements pour l’être valablement? Il est au moins certain que s’il s’agit d’un « règlement » de l’administration publique, il y est soumis.

4.3.4. Le recours à des normes spécialisées ou à une délégation de pouvoirs?

Le recours à des normes externes spécialisées établies à des fins autres que d’exercer un pouvoir législatif délégué est en soi un raccourci tentant pour le législateur qui peut avoir avantage à ne pas affecter inutilement des ressources à l’établissement de règles particulières.

L’arrêt *Crédit Ford* a pour portée que le paragraphe 181(3) L.I.R. prévoit la détermination de certaines modalités de l’impôt des grandes sociétés comme la « valeur comptable » et les « montants » à des normes évolutives établies à d’autres fins. Mais peut-on prétendre que l’interprétation retenue a pour effet de déléguer à un groupe de professionnels d’une quelconque façon le soin de déterminer l’assiette fiscale pour les besoins de l’impôt des grandes sociétés en permettant que les normes qu’ils reconnaissent généralement à d’autres fins servent accessoirement à définir l’assiette d’un impôt? Il faut comprendre que les PCGR existent indépendamment de l’impôt des grandes sociétés. Ils sont d’ailleurs établis dans un objectif totalement indépendant et leur mise en place est motivée par l’objectif de présenter l’information financière de la manière la plus fidèle possible aux fins de fournir une information fiable sur la situation financière des entreprises. Ces règles sont d’ailleurs vraisemblablement les plus adéquates possible aux fins en vue desquelles elles sont établies. De manière incidente, toutefois, depuis la mise en place de l’impôt des grandes sociétés, les règles comptables ont été modifiées de diverses manières susceptibles de faire fluctuer l’assiette de l’impôt des grandes sociétés. Il s’ensuit probablement que ces modifications, bien qu’elles aient été établies de manière indépendante et sans égard à la définition de l’assiette fiscale aux fins de l’impôt des grandes sociétés, ont pu permettre, encore de manière incidente, des planifications visant à minimiser cet impôt d’une manière qui n’était pas possible ni même prévisible au départ.

⁴⁸ Henri BRUN et Guy TREMBLAY, *Droit constitutionnel*, 4^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2002, p. 720.

S'agit-il d'une délégation ou d'un incontournable recours à des normes externes ne pouvant pas être qualifié de législation déléguée? Est-ce que le fait de ne pas limiter le recours aux normes comptables aux fins de déterminer la « valeur comptable » ou des « montants » et de prévoir du moins implicitement que l'assiette fiscale est délimitée par ces règles implique qu'il s'agit alors d'une délégation du pouvoir législatif? De plus, s'il était possible de prétendre que le renvoi à des normes écrites établies à une date donnée peut être une simple intégration de normes à un texte de loi, comment pourrait-on prétendre qu'un renvoi dynamique à des règles en constante évolution n'est pas une délégation?

Avec respect, la réponse à ces questions ne nous semble pas aller de soi, d'autant plus qu'il semble qu'il s'agit d'une question de droit qui pourrait à notre avis être tranchée dans un sens ou dans l'autre et que seule la Cour suprême du Canada peut avoir le dernier mot pour une telle question pour laquelle le droit constitutionnel doit être considéré.

4.3.5. S'il s'agissait d'une délégation législative, à qui reviendrait-elle?

Si par hypothèse le paragraphe 181(3) L.I.R. constituait une délégation du pouvoir législatif, encore faudrait-il savoir à qui elle est faite.

Lorsqu'il s'agit de déterminer les PCGR applicables, la position de l'ARC est la suivante :

« [...] que les PCGR se réfèrent aux normes ou principes comptables en vigueur établis par l'Institut canadien des comptables agréés (ICCA), l'autorité reconnue compétente en la matière au Canada⁴⁹. »

Revenu Québec a une position plus nuancée :

« Par l'expression "principes comptables généralement reconnus" prévue à l'article 1130 de la Loi et dans ce bulletin, le Ministère entend les recommandations du Manuel de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (Manuel) ainsi que les autres principes comptables qui sont:

a) soit généralement reconnus du fait qu'ils sont appliqués par un nombre important d'entités canadiennes dans des circonstances analogues;

⁴⁹ « Table ronde sur la taxe sur le capital », dans *Colloque – Fiscalité interprovinciale et taxe sur le capital*, 150, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2005, pp. 3:1-10, question 3.

b) soit cohérents avec les recommandations énoncées dans le Manuel, conformes aux concepts sur lesquels reposent la formulation et l'application des principes comptables dans la préparation des états financiers, et formulés en ayant recours au jugement professionnel, éventuellement après consultation d'autres experts bien informés.

Bien qu'exceptionnel, il est possible que la bonne présentation d'une situation donnée dans les états financiers ou que la bonne pratique à suivre dans un cas donné ne corresponde pas aux principes comptables généralement reconnus. Le Ministère acceptera que, pour les fins du calcul du capital versé, les états financiers s'écartent dans un cas particulier d'une telle règle, dans la mesure où la présentation aux états financiers correspond à la présentation qu'un expert comptable normalement indépendant et adéquatement informé aurait choisi dans les circonstances⁵⁰. »

Ainsi, selon Revenu Québec, les PCGR sont donc établis d'une manière générale par l'Institut canadien des comptables agréés (ci-après « ICCA »), mais potentiellement aussi par des règles qui correspondent aux choix d'un « expert comptable normalement indépendant et adéquatement informé ». De fait, le Conseil des normes comptables de l'ICCA reconnaît lui-même par la voie du *Manuel de l'ICCA* que les normes qu'il contient ne sont pas les seules sources de PCGR, bien qu'il définisse les composantes du *Manuel de l'ICCA* comme les « sources premières des principes comptables généralement reconnus »⁵¹. Il reconnaît explicitement que certaines autres sources peuvent constituer « des sources utiles à consulter », telles que « les prises de position d'organismes autorisés à publier des normes comptables dans d'autres ressorts territoriaux » et cite le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis et l'International Accounting Standards Board (IASB). Il reconnaît que ces prises de position : « [...] constituent souvent des sources importantes à consulter sur des questions qui ne sont pas couvertes par les sources premières des PCGR ou pour faciliter l'application des sources premières dans des circonstances particulières⁵². »

Il s'ensuit que si l'assiette de l'impôt des grandes sociétés était définie par le recours aux PCGR et que ce renvoi constituait une délégation législative, il serait difficile de déterminer à qui ce pouvoir est délégué. Dans un tel cas, la délégation serait-elle faite à la profession comptable en général ou à l'ICCA en particulier et est-ce que le renvoi à d'autres normes comptables serait une sous-délégation ou un état de fait?

⁵⁰ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP. 1131-2/R1, « Capital versé montré aux états financiers », 31 mars 1998, par. 6.

⁵¹ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 1, chap. 1100.

⁵² *Id.*

Il faut distinguer le Conseil des normes comptables de l'ICCA et les ordres professionnels. Les ordres professionnels sont d'ailleurs normalement des personnes morales de droit public qui sont à ce titre des organismes parapublics. Leur statut peut se décrire comme suit :

« Personne n'ose plus contester aujourd'hui que la loi confie aux ordres professionnels une véritable mission de service public. Ce sont des personnes morales publiques créées par une loi spéciale ou en vertu d'une loi générale et régies par le droit public, dont la fonction est de régir la profession pour le compte de l'État, c'est-à-dire de la collectivité, dans l'intérêt général.

Ces ordres sont régis par le droit public : c'est ainsi que l'inscription au tableau de l'ordre est obligatoire et soumise à un encadrement juridique précis. Ceux-ci possèdent un véritable pouvoir de taxation et celui d'imposer des pénalités sanctionnées par les tribunaux; ils possèdent le pouvoir de faire des règlements qui ont force de loi, qui sont pour la plupart soumis aux contrôles gouvernemental et qui affectent non seulement les professionnels mais aussi le public; leurs registres, règlements, archives et documents sont considérés comme des actes authentiques, comme ceux des corporations publiques. Ils constituent enfin des juridictions disciplinaires considérées comme des tribunaux statutaires⁵³. »

Les normes comptables n'émanent toutefois pas des ordres professionnels en eux-mêmes.

Le Conseil des normes comptables est un organisme indépendant constitué de personnes qui sont des experts en leur domaine. Il relève de l'ICCA bien que ses activités soient supervisées par le Conseil de surveillance de la normalisation comptable, qui a été créé en 2000 par l'ICCA. L'ICCA est une personne morale constituée par une loi d'intérêt privé⁵⁴. Par définition, une loi d'intérêt privé est une loi dont l'objet ou le but :

« [...] est de conférer à une ou plusieurs personnes, ou à un groupe de personnes, des pouvoirs ou avantages spéciaux, ou d'exclure de telles personnes de l'application générale d'un texte de loi⁵⁵. »

⁵³ Patrice GARANT, *Droit administratif*, 5^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2004, pp. 131-132.

⁵⁴ En effet, en 1902, une loi a été sanctionnée afin de constituer l'Association dominion des comptables incorporés (Dominion Association of Chartered Accountants) dont la dénomination a été modifiée pour l'Institut canadien des comptables agréés en 1951. Cette loi constitue le chapitre 58 des lois de 1902 et a été amendée par la suite. Voir <http://lois.justice.gc.ca/fr/privlois/214812/6475.html>.

⁵⁵ Robert MARLEAU et Camille MONTPETIT, *La procédure et les usages de la Chambre des communes*, 2000 (en ligne : <http://www.parl.gc.ca/MarleauMontpetit/Document> (à suivre...))

Il ne s'agit donc vraisemblablement pas d'un organisme gouvernemental ou même paragouvernemental. L'ICCA est un organisme indépendant qui ne constitue pas un organisme relevant du pouvoir exécutif.

La deuxième question est celle de savoir, en prenant pour hypothèse qu'un tel renvoi pourrait être considéré comme une délégation législative, si cette délégation est *intra vires* ou *ultra vires* des pouvoirs du Parlement. Par ailleurs, s'il s'agissait d'une abdication d'un pouvoir législatif, la question serait alors résolue, puisqu'il faudrait alors limiter la question à l'interprétation de la disposition et déterminer les conséquences de cette conclusion.

4.4. LE CONSTITUTIONNALISME, LA PRIMAUTÉ DU DROIT ET LE PRINCIPE « PAS DE TAXATION SANS REPRÉSENTATION »

Un principe fondamental du droit constitutionnel est le constitutionnalisme. Il implique que les lois qui sont incompatibles avec la Constitution sont inopérantes⁵⁶. Or, bien que les sources primaires du droit constitutionnel soient des lois, il existe une partie de la Constitution qui est non écrite. Comme l'indiquait le regretté juge en chef Lamer dans le *Renvoi relatif à la rémunération des juges de la Cour provinciale (Î.-P.-É.)* :

« [90] L'argument que la Constitution canadienne comprend des normes non écrites a récemment été confirmée par notre Cour [...].

[...]

[93] Toutefois, je tiens à ajouter une mise en garde. [...], l'histoire constitutionnelle du Canada peut être considérée, en partie, comme une évolution "qui a abouti à la suprématie d'une constitution écrite définitive". La préférence pour une Constitution écrite repose sur bon nombre de raisons importantes, particulièrement la certitude du droit et, par ce moyen, la légitimité du contrôle judiciaire fondé sur la Constitution. Compte tenu de ces préoccupations, qui sont au cœur de l'idée de constitutionnalisme, il est de la plus haute importance de préciser la source de ces normes non écrites.

[94] À mon avis, il est possible d'expliquer l'existence de bon nombre des règles non écrites de la Constitution canadienne en se reportant au préambule de la Loi constitutionnelle de 1867 [...]. Quoique le préambule ait été cité par notre Cour à bien des reprises, son effet juridique n'a jamais été expliqué complètement. D'un côté, bien

(...suite)

Viewer.aspx?DocId=1001&Sec=Ch23&Seq=1&Lang=F), page consultée le 5 novembre 2007.

⁵⁶ *Renvoi relatif à la sécession du Québec*, [1998] 2 R.C.S. 217, par. 72.

que le préambule fasse clairement partie de la Constitution, il est tout aussi clair qu'il "n'a aucune force exécutoire" [...]. En d'autres termes, il n'est pas, à proprement parler, une source de droit positif, par contraste avec les dispositions qui le suivent.

[95] Par ailleurs, le préambule produit effectivement d'importants effets juridiques.

[...]

[96] Quels sont les principes structurels de la Loi constitutionnelle de 1867 exprimés dans le préambule? Celui-ci fait état du désir des provinces fondatrices de "s'unir en fédération pour former un seul et même dominion", il concerne donc la répartition des pouvoirs. De plus, par sa référence à "une constitution semblable dans son principe à celle du Royaume-Uni", il indique que l'organisation juridique et institutionnelle de la démocratie constitutionnelle au Canada doit être similaire au régime juridique duquel émane la Constitution canadienne. Selon moi, ces deux aspects du préambule expliquent bon nombre des arrêts dans lesquels notre Cour a, par le processus normal d'interprétation de la Constitution, affirmé l'existence de certaines règles fondamentales du droit constitutionnel canadien qui ne se trouvent pas dans les termes exprès de la Loi constitutionnelle de 1867⁵⁷. »

Une autre notion fondamentale de droit constitutionnel est le principe démocratique de la primauté du droit issu des principes constitutionnels britanniques. Ce principe est formellement reconnu par la *Loi constitutionnelle de 1982*⁵⁸ et de façon implicite par la *Loi constitutionnelle de 1867*⁵⁹. Ce principe exige l'application de plusieurs règles. Il implique d'abord « que le droit est au-dessus des autorités gouvernementales aussi bien que du simple citoyen et exclut, par conséquent, l'influence de l'arbitraire »⁶⁰. Il implique également « la création et le maintien d'un ordre réel de droit positif qui préserve et incorpore le principe plus général de l'ordre normatif »⁶¹. Cette exigence consiste à appliquer le droit de manière à maintenir l'ordre public en tant qu'élément essentiel de la vie civilisée. Une troisième règle est que « l'exercice de tout pouvoir public doit en bout de ligne tirer sa source d'une règle de droit »⁶² ou, en d'autres termes, que « les rapports entre l'État et les

⁵⁷ *Renvoi relatif à la rémunération des juges de la Cour provinciale (Î.-P.-É.)*, [1997] 3 R.C.S. 3.

⁵⁸ 1982, c. 11 (R.-U.), préambule.

⁵⁹ (R.-U.), 30 & 31 Vict., c. 3, préambule.

⁶⁰ *Renvoi relatif aux droits linguistiques au Manitoba*, [1985] 1 R.C.S. 721, par. 59.

⁶¹ *Id.*, par. 60.

⁶² *Renvoi relatif à la rémunération des juges de la Cour provinciale (Î.-P.-É.)*, précité, note 57, par. 10.

individus doivent être régis par le droit »⁶³. Dans l'état actuel du droit, ces trois principes sont reconnus comme les composantes de la primauté du droit, mais il n'est pas certain qu'ils en constituent l'entièreté, comme le mentionnait la Cour suprême du Canada en mai 2007 :

« [20] La primauté du droit recouvre au moins trois principes. Le premier, c'est que "le droit est au-dessus des autorités gouvernementales aussi bien que du simple citoyen et exclut, par conséquent, l'influence de l'arbitraire": *Renvoi relatif aux droits linguistiques au Manitoba*, p. 748. Suivant le deuxième, "la primauté du droit exige la création et le maintien d'un ordre réel de droit positif qui préserve et incorpore le principe plus général de l'ordre normatif": *Renvoi relatif aux droits linguistiques au Manitoba*, p. 749. Enfin, selon le troisième principe, "les rapports entre l'État et les individus doivent être régis par le droit": *Renvoi relatif à la sécession du Québec*, au par. 71. (Voir aussi *Colombie-Britannique c. Imperial Tobacco Canada ltée*, [2005] 2 R.C.S. 473, 2005 SCC 49, par. 58; *Charkaoui c. Canada (Citoyenneté et Immigration)*, 2007 CSC 9, par. 134.)

[21] Il ressort nettement de l'examen de ces principes que, à l'heure actuelle, l'accès général aux services juridiques n'est pas considéré comme un aspect de la primauté du droit. Dans *Imperial Tobacco*, toutefois, notre Cour n'a pas écarté la possibilité que la primauté du droit puisse englober d'autres principes. Il est donc nécessaire de décider si l'accès général à des services juridiques lors de procédures de tribunaux judiciaires ou administratifs portant sur des droits et des obligations constitue un aspect fondamental de la primauté du droit⁶⁴. »

Cet arrêt de la Cour suprême du Canada suivait de peu celui rendu en janvier 2007 dans l'affaire *Kingstreet Investments Ltd. et autres c. Nouveau-Brunswick (ministre des Finances) et autres*⁶⁵, où le juge Bastarache, dans un jugement unanime, a formellement confirmé le principe « pas de taxation sans représentation » en tant que principe constitutionnel canadien fondamental :

« La Cour doit avant tout veiller au respect des principes constitutionnels. Or, suivant un de ces principes, la Couronne ne peut lever une taxe que sous l'autorité du Parlement ou d'une législature [...]. Le principe "Pas de taxation sans représentation" est au cœur même de notre conception de la démocratie et de la primauté du droit. Comme l'expliquent Hogg et Monahan, il [TRADUCTION] "garantit non seulement que le pouvoir exécutif est soumis à la primauté du droit, mais aussi qu'il doit convoquer le Parlement pour lever des impôts"⁶⁶. » (Notre soulignement)

⁶³ *Renvoi relatif à la sécession du Québec*, précité, note 56, par. 71.

⁶⁴ *Procureur général de la Colombie-Britannique c. Christie*, 2007 G.T.C. 1488 (C.S.C.).

⁶⁵ 2007 G.T.C. 1399 (C.S.C.) (ci-après « *Kingstreet Investments* »).

⁶⁶ À la composition du tribunal à laquelle participait la juge en chef Beverley McLachlin.

La Cour reconnaît donc au principe « pas de taxation sans représentation » une certaine interrelation avec le principe de la primauté du droit.

Ce jugement suivait de quelques années celui rendu dans l'affaire *Re Succession Eurig*⁶⁷ qui avait reconnu de manière beaucoup moins unanime la codification de ce principe. En effet, sur neuf juges, quatre étaient de l'opinion majoritaire, sous la plume du juge Major (et le juge Bastarache était dissident). Le juge Major avait toutefois énoncé que :

« [...] En exigeant que tout projet de loi créant une taxe émane de la législature, [l'article 53 de la *Loi constitutionnelle de 1867*] codifie le principe selon lequel il ne peut y avoir de taxation sans représentation. Mon interprétation de l'art. 53 n'a pas pour effet d'interdire au Parlement ou aux législatures de confier à des délégués prévus par la loi – tel le lieutenant-gouverneur en conseil – un certain pouvoir sur le détail de la taxe et son mécanisme d'application. Au contraire, elle interdit non seulement au Sénat mais également à tout organisme autre que la législature directement élue d'imposer une taxe de son propre chef⁶⁸. » (Notre soulignement)

Ainsi, il semble que la reconnaissance du principe qu'il ne peut y avoir de taxation sans représentation en droit canadien est faite et qu'elle est interreliée avec celui de la primauté du droit. La portée et les limites du principe « pas de taxation sans représentation » ne sont toutefois pas nécessairement limpides ni même définies.

4.5. DES LIMITES À LA DÉLÉGATION DU POUVOIR DE TAXATION?

En droit canadien, la question de savoir si une législature peut déléguer le pouvoir d'imposer une taxe n'est pas totalement clair, à l'instar du principe « pas de taxation sans représentation ». En cette matière, il y a un arrêt du Conseil privé qui est souvent cité en matière de délégation d'un pouvoir législatif, celui dans l'affaire *Hodge c. La Reine*⁶⁹ rendue en 1883. Dans cette affaire, Archibald G. Hodge, un titulaire de permis d'alcool émis par le Board of Commissioners de la ville de Toronto, a accordé et toléré l'utilisation d'une table de billard et la tenue d'une partie de billard dans sa taverne après 19 h un samedi et donc à une heure à laquelle la *Liquor Licence Act*⁷⁰ de l'Ontario interdisait la vente de boissons. La sanction est prévue dans une résolution des License Commissioners pour la ville de Toronto pour régir les tavernes et les magasins. Or, à la suite de l'intervention

⁶⁷ [1998] 2 R.C.S. 565.

⁶⁸ *Id.*, par. 30.

⁶⁹ (1883) 9 App. Cas. 117 (C.P.) (ci-après « *Hodge* »).

⁷⁰ R.S.O. 1877, c. 181.

d'un officier public, Hodge a été interpellé et s'est vu imposer une amende de 20 \$ et, à défaut de paiement, était passible d'emprisonnement. Hodge contesta alors cette amende et surtout, soutint que bien que la législature provinciale puisse avoir le pouvoir d'édicter cette loi habilitante de créer ces infractions et d'y adjoindre des amendes, elle ne pouvait déléguer de tels pouvoirs à une commission municipale ou à aucune autorité à l'extérieur de sa propre structure législative⁷¹. Le Conseil privé a confirmé la validité de la résolution et cet arrêt en est devenu un de principe, particulièrement lorsqu'il déclare au sujet des pouvoirs des législatures provinciales que :

« Within these limits of subjects and area the local legislature is supreme, and has the same authority as the Imperial Parliament, or the Parliament of the Dominion, would have had under like circumstances to confide to a municipal institution or body of its own creation authority to make by-laws or resolutions as to subjects specified in the enactment, and with the object of carrying the enactment into operation and effect.

[...]

It was argued at the bar that a legislature committing important regulation to agents or delegates efface itself. That is not so. It retains its powers intact, and can, whenever it pleases, destroy the agency it has created and set up another, or take the matter directly in its own hands. How far it shall seek the aid of subordinate agencies, and how long it shall continue them, are matters for each legislature, and not for Courts of Law, to decide⁷². » (Notre soulignement)

Bien que cet arrêt constitue essentiellement l'arrêt de principe quant à ce pouvoir des législatures provinciales, il est d'une telle importance que l'on pourrait peut-être même prétendre qu'il fait partie de la Constitution non écrite et que chacun des commentaires émis peut avoir force d'oracle. Y aurait-il dans ces propos une certaine limitation au pouvoir de déléguer? Pourrions-nous appliquer la règle *esjudem generis* afin de limiter ce pouvoir de déléguer aux *subordinate agencies* et aux *institutions or body of its own creation authority*? Pourrions-nous voir dans cet arrêt une importante limitation quant à la possibilité pour une législature de déléguer son pouvoir de légiférer et à plus forte raison de déléguer son pouvoir de taxation à des organismes qui ne relèvent pas de la législature elle-même? Est-

⁷¹ Hodge, précité, note 69, 19. Pour être plus précis, la question était de savoir :

« [...] whether the local legislature, assuming that it had the power themselves to make these regulations and create these offences, and annex penalties for their infraction, could delegate such powers to a board of commissioners or any other authority outside their own legislative body [...] ».

⁷² *Id.*, 27-28.

ce que la législation fiscale, étant donné son caractère particulier, aurait ses propres limitations? Devrions-nous arrêter ici notre analyse et soutenir sans plus que le législateur peut faire ce qu'il veut sauf ce qui est impossible. Or, comme on le sait, peu de choses le sont vraiment...

Dans *Re Succession Eurig*⁷³, bien que le règlement en cause déléguant au lieutenant-gouverneur en conseil de l'Ontario le pouvoir d'imposer des frais ait été déclaré invalide en tant que tel, il ne l'a été qu'en raison du fait qu'il s'agissait en réalité d'une taxe et que cela n'était pas dit comme tel dans la loi. Le pouvoir de taxation pouvant être délégué à l'exécutif à condition d'appeler une taxe une « taxe » et non des « frais ». Or, sans se prononcer sur la compétence de la législature de l'Ontario pour établir des taxes d'homologation, la Cour suprême du Canada a conclu que la Constitution « exige qu'elle le fasse de manière explicite »⁷⁴.

Dans son ouvrage de droit constitutionnel, Peter W. Hogg considère que s'il y a peu de limitations qui sont certaines et évidentes au droit de la législature de déléguer un pouvoir législatif, le pouvoir de lever des impôts en est un qui peut possiblement l'être moins :

« It goes without saying that the Constitution could impose limitations on the power of the Canadian legislative bodies to delegate their powers. What *Hodge, Shannon and Gray* establish is that the courts will not readily imply any such limitations. In particular, these cases establish that in Canada there is no requirement that “legislative” and “executive” powers be exercised by separate and independent bodies. A delegation cannot be attacked on the ground that it confers “legislative” power on the executive branch of government”.

[...]

It is possible that there is one legislative power in Canada that cannot be delegated, and that is the federal Parliament's power to levy taxes. Section 53 of the Constitution Act, 1867 provides that a bill levying a tax must originate in the House of Commons, and s. 54 provide that the House of Commons shall not pass any such bill unless the bill was recommended by message of the Governor General. It is arguable that a delegation of the taxing power is implicitly forbidden by these sections, because a tax levied under a delegated power would not originate in the House of Commons or be recommended by a message of the Governor General⁷⁵. »

⁷³ Précité, note 67.

⁷⁴ *Id.*, par. 36.

⁷⁵ Peter W. HOGG, *Constitutional Law of Canada*, 5^e éd. augmentée, vol. 1, Toronto, Carswell, 2006, pp. 14-4, 14-5 et 14-6.

Il pose ensuite la question de savoir si suivant *Re Succession Eurig*, le pouvoir de taxation peut être délégué par le Parlement ou la législature à un organisme subordonné comme le gouverneur en conseil, les ministres, les agences ou les municipalités :

« Does it follow from *Eurig* case that the taxing power cannot be delegated by Parliament or the Legislature to subordinate bodies like the Governor in Council, the Lieutenant Governor in Council, ministers, agencies or municipalities? Or is the democratic principle satisfied if the Parliament or Legislature enacts a statute delegating the power to tax? Major J. raised this question but refused to decide it. [...] However, in an earlier passage, he implied that the taxing power could not be delegated, because he said that “my interpretation of s. 53 does not prohibit Parliament or the legislatures from vesting any control over *the details and mechanism of taxation* in statutory delegates such as the Lieutenant Governor in Council”. This view that the taxing power (apart for details and mechanism) cannot be delegated, in my opinion, is the better one. Once a taxing power has been delegated, the resulting taxes do in practice escape the democratic accountability that occurs when a bill is introduced in the legislative assembly⁷⁶. »

Bien qu’il conclue que la Cour suprême n’a pas encore tranché, il est intéressant de noter que la formulation de la question limite elle-même les personnes ou organismes auxquels le pouvoir de déterminer des éléments importants d’une taxe ou d’un impôt peut être délégué. En analysant des propos du juge Major qui impliquent que le pouvoir de taxation ne peut être délégué, sauf en ce qui concerne des détails et mécanismes (*details and mechanisms*), il indique que selon son opinion, ce point de vue est le meilleur.

Est-ce que la porte est ouverte pour une délégation du pouvoir de taxation à un organisme qui ne fait pas partie de l’exécutif? Quant à l’étendue des détails qui peuvent être délégués à un organisme admissible, un jugement récent nous en fournit un exemple dans l’affaire *Ontario English Catholic Teachers’ Assn. c. Ontario (Procureur général)*. Le juge Iacobucci y déclare que :

« [73] [...] Je partage l’avis de la Cour d’appel de l’Ontario qu’une taxe n’est pas imposée avant que le taux ne soit fixé. Avec l’assiette fiscale et l’unité de temps, le taux d’imposition est un élément qui permet de déterminer un impôt. En effet, si le taux est établi à zéro, il n’y a pas d’impôt.

[...]

[74] La délégation du pouvoir de taxation est constitutionnelle si elle est faite dans un langage explicite et non ambigu. Le principe directeur est que seule la législature peut

⁷⁶ *Id.*, pp. 14-7 et 14-8.

imposer une nouvelle taxe *ab initio*. Mais si la législature autorise expressément et clairement un organisme ou un particulier délégataire à imposer une taxe, les exigences du principe “aucune taxation sans représentation” sont remplies. Dans une telle situation, l’autorité délégataire ne sert pas à imposer une taxe complètement nouvelle, mais uniquement à imposer une taxe qui a déjà été approuvée par la législature. Le principe démocratique est ainsi protégé de deux façons. En premier lieu, la loi qui délègue expressément l’imposition d’une taxe doit être approuvée par la législature. En deuxième lieu, le gouvernement qui adopte la loi opérant délégation demeure en fin de compte responsable devant l’électorat lors de la prochaine élection générale.

[...]

[75] [...] La [loi contestée en l’occurrence] satisfait à cette exigence, puisque [l’alinéa en cause] de la nouvelle *Loi sur l’éducation* autorise expressément le ministre des Finances à prescrire le taux des impôts scolaires. Lorsque le ministre établit les taux applicables, il ne s’agit pas d’une taxe établie *ab initio*, mais d’une taxe établie en vertu d’un octroi législatif d’autorité spécifique. De plus, la délégation du pouvoir de déterminer le taux se situe dans un cadre législatif détaillé, qui précise la structure de la taxe, l’assiette fiscale et les principes de son imposition.

[...]

[77] Il est établi depuis longtemps en droit que le critère de la constitutionnalité d’une délégation du pouvoir de taxation est l’utilisation d’un libellé clair et non ambigu. Dans *Attorney-General c. Wilts United Dairies, Ltd.* (1921), 37 L.T.R. 884 (C.A.), p. 885, conf. par (1922), 91 L.J.K.B. 897 (H.L.), le lord juge Scrutton disait ceci :

[TRADUCTION] Il est concevable que le Parlement, qui peut adopter une loi obligeant le sujet à payer de l’argent à la Couronne, peut aussi déléguer ses pouvoirs d’imposer de tels paiements à l’exécutif, mais à mon avis, il faut que ce soit en des termes des plus clairs pour que les tribunaux puissent conclure à l’existence d’une délégation aussi inhabituelle. Comme l’a dit le juge en chef Wilde dans *Gosling c. Veley*, 12 Q.B., p. 407 : “La règle de droit selon laquelle aucune charge pécuniaire ne peut être imposée aux sujets de ce pays, peu importe le nom qu’on lui donne, qu’il s’agisse d’une taxe, d’une cotisation, d’un tarif ou d’un péage, sauf en vertu d’une autorité légale claire et distincte, établie par ceux qui cherchent à imposer la charge, a fait si souvent l’objet de décisions judiciaires qu’elle peut être considérée comme un axiome juridique, ne nécessitant pas qu’on se réfère à la jurisprudence pour l’étayer.” [Je souligne.]

Cette décision a été invoquée dans *Gruen Watch Co. of Canada Ltd. c. Attorney-General of Canada*, [1950] O.R. 429 (H.C.), p. 438, conf. sur ce point dans *Bulova Watch Co. c. Attorney-General of Canada*, [1951] O.R. 360 (C.A.), où le juge en chef McRuer a dit :

[TRADUCTION] C’est au corps législatif qu’il appartient de décider dans chaque cas du pouvoir à déléguer à un organisme administratif, et dans chaque cas le tribunal administratif doit s’en tenir au pouvoir qui lui est expressément

délégué et au pouvoir qui peut naître par déduction nécessaire. Dans tous les cas, l'exercice de l'autorité déléguée doit être examiné avec le plus grand soin lorsqu'on prétend qu'elle donne le droit d'imposer toute charge financière au sujet.

Le même principe s'applique à la délégation de pouvoirs à l'exécutif. Comme il est déjà mentionné aux par. 75-76, voir *The King c. National Fish Co.*, [1931] R.C. de l'É. 75, p. 83, et *Hodge c. The Queen* (1883), 9 App. Cas. 117 (P.C.), p. 131-133.

[78] Ces principes expliquent comment le Parlement et les législatures provinciales peuvent déléguer le pouvoir de taxation à des municipalités, des conseils scolaires et des conseils de bande autochtones. *Première nation de Westbank*, précité, par. 36, donne un exemple de la délégation constitutionnelle d'un tel pouvoir de taxation :

Les redevances contestées sont imposées sous l'autorité du législateur et perçues par un organisme public. Les règlements sont pris en vertu de l'art. 83 de la *Loi sur les Indiens*. Les taxes sont prélevées par le conseil de la bande, en vertu de ses pouvoirs attribués, et sont approuvées par le ministre des Affaires indiennes et du Nord canadien⁷⁷. » (Notre soulignement)

La délégation a donc été déclarée constitutionnelle. Peter W. Hogg commente cet arrêt en ces termes :

« [...] The property tax was imposed by statute, but the rate was to be fixed by the Minister of Finance. The Supreme Court of Canada held that the power to fix the rate was an essential element of the power to tax so that a delegation of the power to tax has indeed occurred. And the Court went on to hold that, while only the Legislature could create a new tax, the imposition of the tax could be delegated so long as the delegation was contained in a statute in language that was "express and unambiguous". [...] It is difficult to interpret this decision as being a case in which only the "details and mechanism" of taxation were being delegated, because that phrase was never referred to, and the literal reading of the Court's opinion is that even an essential element of the power to tax can be delegated without offending s. 53 of the Constitution Act, 1867⁷⁸. »

Toutefois, même la plus récente mise à jour de l'ouvrage de Peter W. Hogg ne tient pas encore compte de l'arrêt de la Cour suprême du Canada et de la portée donnée au principe « pas de taxation sans représentation », que l'on retrouve dans l'affaire *Kingstreet Investment*⁷⁹, et ne peut donc pas en analyser les impacts.

⁷⁷ [2001] 1 R.C.S. 470, par. 73 et 75 (ci-après « *Ontario English Catholic Teachers* »).

⁷⁸ P. W. HOGG, *op. cit.*, note 75, p. 14-8.

⁷⁹ Précité, note 65.

En prenant pour hypothèse que la détermination de l'assiette fiscale de l'impôt des grandes sociétés en fonction de principes déterminés par un organisme indépendant ou une profession est une délégation, la question qui nous intéresse reste de savoir si cela est fait d'une manière qui serait inconstitutionnelle. La réponse est peut-être non, si l'interprétation retenue dans l'arrêt *Crédit Ford* est celle que la Cour suprême du Canada retiendrait et que non seulement la valeur comptable et les montants devaient être utilisés mais également toute qualification et classification, mais les termes de l'arrêt de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Ontario English Catholic Teachers*⁸⁰ laissent penser que la réponse est peut-être oui. La porte n'est toutefois pas complètement fermée pour invalider une délégation d'un élément aussi fondamental que la détermination de l'assiette fiscale. Toutefois, la plupart des sources citées dans la présente analyse ne semblent même pas envisager qu'une délégation pourrait être faite à un organisme qui n'est pas subordonné à la législature ou à l'exécutif.

Considérant cet élément, un exemple de délégation qui ne pourrait pas facilement être remise en question se retrouve dans l'affaire *Compagnie d'assurance-vie Manufacturers*⁸¹. Dans cette affaire, rappelons que le paragraphe 181(3) L.I.R. est en cause, mais il ne s'agit pas d'une délégation aux PCGR, mais bien au surintendant des institutions financières en conformité avec le sous-alinéa 181(3)b(ii) L.I.R. En effet, ce sous-alinéa, contrairement au sous-alinéa 181(3)b(i) L.I.R., prévoit que les montants à utiliser sont ceux qui figurent au bilan accepté par le surintendant des institutions financières s'il s'agit d'une banque ou d'une compagnie d'assurance tenue par la loi de faire rapport au surintendant. Or, ce surintendant est un organisme créé par une loi d'intérêt public du Parlement fédéral canadien⁸².

Toutefois, la réponse nous semble moins certaine lorsqu'il s'agit du sous-alinéa 181(3)b(i) L.I.R. qui fait référence aux montants à utiliser qui figurent au bilan et, si un tel bilan n'est pas dressé conformément aux PCGR, à ceux qui y figureraient si un tel bilan était dressé conformément à ces principes. Les PCGR sont en partie, sinon en totalité, des règles écrites dans le *Manuel de l'ICCA* et ne sont pas l'œuvre d'un organisme gouvernemental, ni même paragouvernemental. Tel qu'il a été analysé, il s'agit d'un ensemble de normes dont l'usage est suffisamment répandu pour que l'on puisse affirmer qu'ils sont « généralement reconnus » et que le Conseil des normes comptables de l'ICCA régit de manière

⁸⁰ Précité, note 77.

⁸¹ Précité, note 23.

⁸² *Loi sur le Bureau du surintendant des institutions financières*, L.R.C. (1985), 3^e supp., c. 18.

indépendante de toute pression gouvernementale en fonction des intérêts des gens pour qui les états financiers sont préparés. Toutefois, les PCGR, d'une manière beaucoup plus large, appartiennent à la profession comptable au Canada, voire dans une certaine mesure, à la profession comptable d'une manière de plus en plus mondiale. Il appert donc possible que si la détermination de l'assiette de l'impôt des grandes sociétés pouvait être considérée comme étant déléguée à l'ensemble de la profession comptable, il pourrait y avoir un problème relevant du droit constitutionnel ou du droit administratif. Toutefois, en ces matières, et surtout en raison des règles constitutionnelles non écrites, il est impossible de déterminer avec certitude par une analyse, aussi savante soit-elle, si cette théorie est avérée ou non. Seule la Cour suprême au Canada peut confirmer de manière incontestable ce qui est invalide ou non en vertu de tels principes. Selon notre analyse du droit actuel, bien qu'il soit possible de soutenir que seul le pouvoir exécutif (ou un organisme qui lui est subordonné) peut obtenir une délégation du pouvoir législatif, ou à tout le moins du pouvoir de taxation, nous ne pouvons que le suggérer.

4.6. ULTRA C'EST FÂCHEUX, INTRA C'EST MIEUX

Même si l'intention du législateur était correctement cernée par les juges dans l'arrêt *Crédit Ford*, il demeure qu'ils auraient pu donner une portée moins large aux termes du paragraphe 181(3) L.I.R. De fait, peut-être que la différence entre une délégation de pouvoirs législatifs potentiellement *ultra vires* et le recours à des normes professionnelles ne serait pas plus facile à trancher si les termes utilisés étaient limités à leur sens strict, plutôt que d'être élargis pour avoir une portée que les termes de la disposition ne leur donnent pas en soi.

Effectivement, si un problème se posait quant au caractère invalide (*ultra vires*) ou valide (*intra vires*) d'une délégation du pouvoir de déterminer l'assiette fiscale de l'impôt des grandes sociétés en raison du paragraphe 181(3) L.I.R., peut-être que la solution se trouverait dans l'application de certaines règles d'interprétation, comme celles reconnues par la Cour suprême du Canada en 1965 dans l'affaire *La Reine c. McKay*⁸³.

Dans cette affaire, Moses et Sarah McKay en appelaient d'une condamnation rendue en vertu d'un règlement municipal du canton d'Etobicoke interdisant à proprement parler toute forme d'affichage en zone résidentielle, sauf pour certaines affiches utilisées pour annoncer la vente ou la location d'un bâtiment, un danger ou un nom et une profession. Il avait été soutenu qu'ils avaient commis

⁸³ [1965] R.C.S. 798.

une infraction en raison d'une affiche apposée sur leur véranda faisant la promotion d'un candidat pour le Nouveau Parti Démocratique à une élection générale fédérale. La question soulevée n'était pas celle du caractère potentiellement *ultra vires* de la disposition réglementaire en cause ou de sa loi provinciale habilitante, mais portait plutôt sur l'interprétation de cette disposition. Les McKay soutenaient simplement que par la structure même de cette disposition, la disposition en question ne pouvait avoir pour effet d'interdire l'affichage qui leur était reproché, bien que les termes utilisés aient une portée qui était à première vue extrêmement large. La Cour suprême a fait droit à leur demande, mais après avoir appliqué certaines règles d'interprétation. Tout d'abord, celle qui est exprimée par la maxime *verba generalia restringuntur ad habilitatem rei vel personæ* ou « les termes généraux sont restreints à la nature (ou aptitude) de la chose ou de la personne »⁸⁴ qui privilégie l'interprétation restrictive limitée au sens du sujet particulier en cause et est appuyée par un jugement de 1560⁸⁵ et expliquée dans un ouvrage dont un extrait est cité par la Cour :

« It is in the interpretation of general words and phrases that the principle of strictly adapting the meaning to the particular subject-matter with reference to which the words are used finds its most frequent application. However wide in the abstract, they are more or less elastic, and admit of restriction or expansion to suit the subject-matter. While expression truly enough all that the legislature intended, they frequently express more in their literal meaning and natural force; and it is necessary to give them the meaning which best suits the scope and object of the statute without extending to ground foreign to the intention. It is, therefore, a canon of interpretation that all words, if they be general and not express and precise, are to be restricted to the fitness of the matter. They are to be construed as particular if the intention be particular, that is, they must be understood as used with reference to the subject-matter in the mind of the legislature, and limited to it⁸⁶. »

La deuxième règle d'interprétation indique que lorsqu'une disposition peut recevoir une interprétation qui est conforme aux pouvoirs de celui qui l'édicte, cette interprétation doit être retenue :

« [...] if an enactment, whether of Parliament or of a legislature or of a subordinate body to which legislative power is delegated, is capable of receiving a meaning according to which its operation is restricted to matters within the power of the enacting body it shall be interpreted accordingly. An alternative form in which the rule is

⁸⁴ Albert MAYRAND, *Dictionnaire de maximes et locutions latines utilisées en droit*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1985, p. 293.

⁸⁵ *Stradling c. Morgan*, (1560) 1 Plowd. 199; 75 E.R. 308, tel que cité par la Cour.

⁸⁶ *Maxwell on Interpretation of Statutes*, 11^e éd., pp. 58 et 59, tel qu'il est cité par la Cour.

expressed is that if words in a statute are fairly susceptible of two constructions of which one will result in the statute being *intra vires* and the other will have the contrary result the former is to be adopted⁸⁷. » (Notre soulignement)

Ainsi, si de deux interprétations l'une est *ultra vires* et que l'autre permet, pour la même disposition, d'être *intra vires*, la deuxième doit prévaloir. Cette règle est encore d'actualité, puisqu'elle a été appliquée récemment dans le jugement *Weyerhaeuser Co. Ltd. c. La Reine*⁸⁸ pour choisir l'interprétation appropriée d'une disposition et ainsi lui éviter d'être invalidée.

En matière d'impôt des grandes sociétés, encore faut-il que l'interprétation donnée au paragraphe 181(3) L.I.R. puisse être limitée plutôt qu'élargie. La restriction du sens des termes utilisés aux fins de guider l'évaluation de la « valeur comptable [...] ou tout autre montant en vertu de la présente partie » nous semble également constituer une interprétation raisonnable de cette disposition. Cela pourrait donc ressembler à accorder une valeur importante aux PCGR quant à la détermination de la « valeur comptable » et de certains « montants », mais à la ramener au même niveau que tous les autres éléments interprétatifs quant à la qualification et la classification des éléments du bilan.

5. ET LA TAXE SUR LE CAPITAL DU QUÉBEC DANS TOUT CELA?

En matière de taxe sur le capital du Québec, les règles initiales ne font pas mention des PCGR. En effet, il faut attendre jusqu'au 12 mai 1994 pour que la règle selon laquelle le capital versé est celui « montré aux livres et aux états financiers soumis aux actionnaires pour cette année d'imposition »⁸⁹ soit remplacée par la règle voulant qu'il s'agisse plutôt de celui « montré aux livres et aux états financiers préparés, pour l'année, conformément aux principes comptables généralement reconnus ».

Actuellement, la disposition relative à la détermination de l'assiette⁹⁰ prévoit que la taxe porte « sur son capital versé montré à ses états financiers pour l'année », tandis que la définition d'« états financiers » prévoit qu'il s'agit de ceux :

⁸⁷ *Id.*, pp. 803-804.

⁸⁸ 2007 D.T.C. 392 (C.C.I.).

⁸⁹ Telle que prévue à ce moment à l'article 1131 de la *Loi sur les impôts*, L.R.Q., c. I-3 et mod. (ci-après « L.I. »).

⁹⁰ *Id.*

« [...] préparés conformément aux principes comptables généralement reconnus, lorsque de tels états financiers soit n'ont pas été préparés, soit n'ont pas été préparés conformément aux principes comptables généralement reconnus, de tels états financiers s'ils avaient été préparés conformément aux principes comptables généralement reconnus⁹¹. »

Contrairement à la disposition fédérale équivalente, il n'est pas fait mention que l'interprétation se limite à la détermination de la « valeur comptable » ou à des « montants ». Toutefois, il n'est pas non plus fait mention que le capital versé est « établi » ou « déterminé » aux états financiers, puisqu'il s'agit de celui qui est « montré ». Donc, les termes choisis ne sont pas nécessairement ceux qui auraient la portée la plus large.

Avant d'appliquer le raisonnement exposé pour le paragraphe 181(3) L.I.R., il reste que le contexte n'est pas le même. Toutefois, autant pour la législature québécoise que pour le Parlement fédéral, il est difficile de concevoir que l'intention, lors de la mise en place de ces dispositions, était de déléguer le pouvoir de faire des règles pour déterminer l'assiette fiscale de la taxe sur le capital du Québec ou d'en référer à des normes pour l'établir. De plus, une motivation pour la mise en place d'une telle règle pourrait simplement être de préciser qu'il est important que les états financiers soient préparés avec rigueur. Cela est d'autant plus important pour les sociétés qui n'ont pas besoin d'états financiers vérifiés.

Le même raisonnement quant à l'approche visant à ne retenir que l'interprétation la plus limitée possible pour ces dispositions, afin de s'assurer de son caractère *intra vires*, pourrait donc être également applicable.

CONCLUSION

L'arrêt rendu dans l'affaire *Crédit Ford* aurait-il pu être différent? Il est certain qu'une réponse judiciaire appuyée de motifs sérieux est donnée aux questions qui se posaient. L'interprétation retenue par la Cour pouvait être soutenue avec succès et elle l'a été. Comme le juge Bowman le mentionne, l'avocat du ministère « a présenté tous les arguments possibles » mais ajoute que « le fait que le législateur a, dans ce cas-ci, donné aux comptables et aux PCGR un rôle que ni le législateur ni les cours n'ont jugé approprié de leur accorder en l'absence d'une disposition expresse »⁹² ne peut être contourné. Toutefois, il est permis de penser qu'une interprétation moins large du paragraphe

⁹¹ Art. 1130 « états financiers » L.I.

⁹² Précité, note 6, par. 24 (C.C.I.).

181(3) L.I.R. aurait également pu être retenue, d'autant plus qu'elle est cohérente avec les prises de position antérieure de l'ARC.

La présente analyse, qui soulève des questions de droit constitutionnel et administratif, ne permet toutefois pas d'affirmer avec certitude, de manière rigoureusement appuyée sur l'état actuel du droit, à ce qu'il y aurait délégation et à l'invalidité d'une telle délégation s'il y en avait une. Toutefois, cette analyse permet de soulever des questions intéressantes.

Il demeure ainsi qu'il y a quelque chose de contrariant pour un juriste de voir le sens juridique courant de l'expression « capital-actions » écarté au profit de règles de détermination externes par un renvoi dynamique, d'autant plus lorsque ces règles sont formulées pour des objets fort différents de l'impôt que ces règles sont censées définir. D'ailleurs, les règles en cause sont en perpétuel changement et l'avenir laisse même entrevoir une révolution importante dans la présentation des états financiers, selon des normes qui seront dictées par un organisme de normalisation international.

Le jugement de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Kingstreet Investment*, d'application en apparence limitée, vient de réaffirmer que le principe de droit constitutionnel « qu'il ne peut y avoir d'imposition sans représentation » fait partie de la Constitution canadienne. Ce principe est reconnu à l'article 53 de la *Loi constitutionnelle de 1867* et sans doute également dans le préambule de cette loi qui mentionne que le désir des provinces qui se regroupent en union fédérale est de se doter d'une constitution semblable dans son principe à celle du Royaume-Uni. Or, puisque le principe qu'il ne peut y avoir d'imposition sans représentation s'inscrit comme un élément de la primauté du droit (ou l'inverse) et que la primauté du droit est un principe fondamental non seulement de la Constitution du Royaume-Uni mais aussi de la Constitution du Canada, il est important d'en tenir compte dans l'analyse que l'on peut faire des lois fiscales. Ce principe gagnerait toutefois à être mieux défini par les tribunaux, pour peu qu'il y soit régulièrement plaidé.

Malgré la décision rendue par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Crédit Ford* et en l'absence d'un arrêt de la Cour suprême du Canada sur ce point, il subsiste un doute sur la question de savoir si le principe comptable de la primauté de la substance sur la forme peut permettre indirectement la requalification ou la reclassification d'éléments du capital imposable aux fins de la détermination de l'assiette fiscale de l'impôt des grandes sociétés.

Est-il possible que l'affaire *Crédit Ford* en reste là? Aucune permission d'appel n'a été présentée à la Cour suprême du Canada par le ministère public.

Peut-être que cette affaire a des incidences en matière de taxe sur le capital du Québec ou d'une autre province canadienne? Bien que l'abolition effective de l'impôt des grandes sociétés (sauf pour les institutions financières) et que l'abolition annoncée de la taxe sur le capital du Québec réduisent l'intérêt des justiciables à cette question, il aurait été souhaitable que cette question soit tranchée au plus haut niveau.

NOUVEAU REMBOURSEMENT DE TPS/TVH À L'INTENTION DES FIDUCIES DE RÉGIMES DE PENSION

MARIO VERVILLE, CGA

PRICEWATERHOUSECOOPERS LLP/S.R.L./S.E.N.C.R.L.

PRÉCIS

Depuis l'avènement de la taxe sur les produits et services, les règles relatives à la réclamation de la taxe payée à titre de crédit de taxe sur les intrants à l'égard des dépenses engagées dans le cadre de l'administration de régimes de pension ont toujours constitué un sujet de controverses puisque leur fondement était plutôt basé sur une position administrative de l'Agence du revenu du Canada que sur une base légale. En janvier 2007, un nouveau remboursement à l'intention des fiducies de régimes a été proposé par le ministre des Finances du Canada, Jim Flaherty. L'article qui suit met donc en lumière les origines de la controverse ayant mené à la proposition du nouveau remboursement et analyse les principaux éléments faisant l'objet de la proposition.

ABSTRACT

Since the inception of the goods and services tax, rules related to the reimbursement as input tax credit expenses incurred with respect to the administration of pension plans, have always been controversial. These rules were based on a Canada Revenue Agency administrative policy rather than the legislation. In January 2007, the Minister of Finance, Jim Flaherty, proposed a new rebate for the tax paid on any expenses relating to pension plans. This paper highlights the origins of the controversy, which led to the new rebate and it comments on the key features of the proposal.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	111
1. TAXE SUR LES PRODUITS ET SERVICES	111
2. FIDUCIES DE RÉGIMES ET PRINCIPES DE BASE DE LA TPS.....	112
3. <i>BULLETIN D'INFORMATION TECHNIQUE B-032R</i>	113
3.1. DÉPENSES DE L'EMPLOYEUR ET DÉPENSES DE LA FIDUCIE DE RÉGIME	113
3.2. FOURNITURES EFFECTUÉES DE NOUVEAU	115
3.3. FOURNITURES INTERNES	117
4. PROBLÉMATIQUE AYANT CONDUIT AUX MODIFICATIONS PROPOSÉES	117
5. INTRODUCTION D'UN REMBOURSEMENT DE 33 % ACCORDÉ À UNE FIDUCIE DE RÉGIME INTERENTREPRISES	118
6. MODIFICATIONS LÉGISLATIVES APPORTÉES AU REMBOURSEMENT PROPOSÉ	119
7. OUBLIONS LE BULLETIN B-032R ET ANALYSONS LES RÈGLES PRÉVUES DANS LA <i>LOI SUR LA TAXE D'ACCISE</i>	120
8. NOUVEAU REMBOURSEMENT DE TPS À L'INTENTION DES FIDUCIES DE RÉGIMES DE PENSION	121
8.1. RÉGIME UNIQUE DE REMBOURSEMENT	121
8.2. COMMENTAIRES	122
CONCLUSION	124

« Donner avec ostentation, ce n'est pas très joli, mais ne rien donner avec discrétion, ça ne vaut guère mieux » – **Pierre Dac**

« Rien n'est plus dangereux qu'une idée, quand on n'a qu'une idée » – **Alain**

INTRODUCTION

Le 26 janvier 2007, le ministre des Finances du Canada (ci-après « ministre »), l'honorable Jim Flaherty, a publié le *Communiqué* 2007-006¹ accompagné d'un document d'information (ci-après « document ») concernant plusieurs mesures visant à améliorer l'application de la taxe sur les produits et services (ci-après « TPS ») et de la taxe de vente harmonisée (ci-après « TVH ») au secteur des services financiers.

Le ministre propose, entre autres, un nouveau remboursement de TPS/TVH à l'intention des fiducies de régimes de pension. Selon le document, cette proposition vise à remplacer les dispositions législatives et administratives qui s'appliquent aux diverses structures de fiducies de régimes de pension (ci-après « fiducie » ou « fiducie de régime ») par un régime unique de remboursement de la TPS/TVH qui s'appliquera uniformément à l'ensemble de ces structures.

Les éléments proposés dans le document le sont de façon très générale. Ainsi, avant de passer en revue et d'analyser les divers éléments proposés par ce nouveau remboursement, nous proposons de faire une rétrospective, depuis l'avènement de la TPS, de l'application de la TPS à l'égard de ce sujet plus ou moins controversé qu'est le remboursement de la TPS payée sur les diverses dépenses engagées relativement aux régimes de pension. Nous espérons que cela permettra de mieux faire comprendre les tenants et les aboutissants de cette proposition.

1. TAXE SUR LES PRODUITS ET SERVICES

Depuis l'avènement de la TPS, le ministère des Finances du Canada (ci-après « Ministère ») et l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC ») ont tergiversé quant au recouvrement à titre de crédits de taxe sur intrants (ci-après « CTI ») de la TPS payée sur les services qu'un employeur et/ou une fiducie acquièrent dans le cadre de régimes enregistrés de pension.

¹ CANADA, ministère des Finances, *Communiqué* n° 2007-006, « Le nouveau gouvernement du Canada propose d'améliorer l'application de la TPS/TVH au secteur des services financiers », et *Document d'information*, 26 janvier 2007.

Bien que la Partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*² allait entrer en vigueur officiellement le 1^{er} janvier 1991, l'ARC – à cette époque, le ministère du Revenu national, Accise, Douanes et Impôt – avait publié, en décembre 1990, le *Bulletin d'information technique B-032*³.

Cependant, ce bulletin fut remplacé relativement rapidement par le *Bulletin d'information technique B-032R*⁴ en juin 1993 (ci-après « Bulletin B-032R »). Aux fins du présent article, nous décrivons uniquement la politique énoncée dans le Bulletin B-032R (voir la section 3. du présent texte) puisque c'est cette dernière politique qui a pour ainsi dire mené à la proposition annoncée le 27 janvier 2007.

2. FIDUCIES DE RÉGIMES ET PRINCIPES DE BASE DE LA TPS

L'un des principes de base de la TPS est que l'acquéreur d'une fourniture taxable utilisée dans le cadre de ses activités commerciales peut récupérer la TPS payée à titre de CTI.

Le terme « acquéreur » est défini au paragraphe 123(1) L.T.A. pour comprendre, entre autres, une personne qui est tenue, aux termes d'une convention portant sur une fourniture, de payer la contrepartie de la fourniture.

Sous le régime de la TPS, une fiducie de régime est considérée comme une institution financière. De façon générale, les fournitures qu'elle effectue dans le cadre de la gestion de ses placements et du versement de prestations constituent des fournitures de services financiers exonérées. Aux fins de la TPS, ces fournitures ne sont pas considérées comme effectuées dans le cadre d'une activité commerciale et la TPS payée sur les dépenses qui y sont relatives ne peut donner droit à une récupération à titre de CTI.

Il convient de noter cependant qu'une fiducie de régime pourrait avoir des activités commerciales, c'est-à-dire qu'elle pourrait détenir par exemple, à titre d'actifs, des immeubles commerciaux générant des revenus taxables. Ainsi, la TPS payée par la fiducie à l'égard des dépenses relatives à ses revenus taxables peut donner droit à une récupération à titre de CTI.

² L.R.C. (1985), c. E-15 et mod. (ci-après « L.T.A. »).

³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'information technique B-032*, « Régimes enregistrés de pension et régimes enregistrés d'épargne-retraite », 20 décembre 1990.

⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'information technique B-032R*, « Régimes enregistrés de pension », 8 juin 1993.

3. BULLETIN D'INFORMATION TECHNIQUE B-032R

Dans ce contexte, le Bulletin B-032R prévoit certaines règles et allègements administratifs quant à l'application des principes de base selon le type de dépenses engagées et l'acquéreur (employeur ou fiduciaire de régime) de la dépense relative à un régime de pension.

Les expressions « dépenses de l'employeur » et « dépenses de la fiduciaire de régime » (voir la section 3.1. du présent texte) ont attiré particulièrement l'attention lors de la publication en juin 1993 du Bulletin B-032R dont l'entrée en vigueur était le 1^{er} octobre 1993⁵.

Il convient de noter que le Bulletin B-032R est toujours en vigueur au moment d'écrire ces lignes.

Voici ce que l'on retrouve dans la section intitulée « Introduction » du bulletin :

« Le présent bulletin décrit l'application de la taxe sur les produits et services (TPS) aux fournitures acquises dans le cadre des régimes enregistrés de pension.

NOTA : Le présent bulletin remplace le bulletin de l'Information technique B-032, *Régimes enregistrés de pensions et régimes enregistrés d'épargne-retraite*, daté du 20 décembre 1990 (le B-032). En raison des importantes révisions apportées à ce bulletin, les changements n'ont pas été marqués d'un trait vertical dans la marge dans le présent bulletin. » (Notre soulignement)

Parmi les changements apportés figurait, entre autres, l'introduction des concepts de « dépenses de l'employeur » et de « dépenses de la fiduciaire de régime ».

3.1. DÉPENSES DE L'EMPLOYEUR ET DÉPENSES DE LA FIDUCIAIRE DE RÉGIME

Tel qu'il est indiqué dans la section intitulée « Dépenses de l'employeur et dépenses de la fiduciaire de régime » du Bulletin B-032R, l'ARC est d'avis que certains biens ou services acquis ou importés relativement à un régime de pension sont nécessaires à l'exploitation de l'entreprise de l'employeur – dépenses que l'ARC désigne comme des dépenses de l'employeur (ci-après « dépenses de l'employeur »), tandis que d'autres biens et services acquis ou importés

⁵ Bien que le bulletin soit entré en vigueur le 1^{er} octobre 1993, l'ARC permettait d'appliquer la politique énoncée dans le Bulletin B-032R avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1991.

relativement au régime de pension sont nécessaires à la gestion de la fiducie de régime – dépenses que l'ARC désigne comme des dépenses de la fiducie de régime (ci-après « dépenses de la fiducie de régime »).

Toujours dans cette section, l'ARC expose sa position concernant les biens ou les services qui constituent des dépenses de l'employeur et ceux qui constituent des dépenses de la fiducie de régime. Il y est indiqué que seul l'employeur, et non la fiducie de régime, a le droit de réclamer un CTI à l'égard des dépenses de l'employeur, dans la mesure où les biens ou les services sont acquis ou importés par l'employeur pour être consommés, utilisés ou fournis dans le cadre de ses activités commerciales, et que la TPS sur les dépenses de l'employeur est payée ou payable par l'employeur.

De même, selon l'ARC, seule la fiducie de régime, et non l'employeur, a le droit de réclamer un CTI à l'égard des dépenses de la fiducie de régime, dans la mesure où les biens ou les services sont acquis ou importés par la fiducie de régime pour être consommés, utilisés ou fournis dans le cadre de ses activités commerciales, et que la TPS sur les dépenses de la fiducie de régime est payée ou payable par cette dernière.

Tel qu'il a été mentionné à la section 2. du présent texte, les fournitures qu'une fiducie de régime effectue dans le cadre de la gestion de ses placements et du versement de prestations constituent des fournitures de services financiers exonérées et ne peuvent donner droit à la récupération à titre de CTI de la TPS que la fiducie de régime paie sur ses dépenses.

L'ARC fournit des exemples d'activités prévues soit par une convention de pension, soit par une loi sur les pensions applicable, qui relèvent de l'employeur⁶, et dont les biens et services acquis dans de telles activités sont considérés comme des dépenses de l'employeur. L'ARC y donne également des exemples de

⁶ Par exemple, la constitution du régime de pension ou de la fiducie de régime, la gestion relative au prélèvement des cotisations de retraite et au paiement des prestations de retraite, le choix du fiduciaire pour la fiducie de régime, la nomination d'un directeur des placements de la fiducie de régime, la préparation et production de rapports actuariels et financiers ainsi que d'autres documents relatifs au régime de pension en conformité avec les exigences de la loi, l'évaluation du rendement des placements de la fiducie de régime, la gestion générale du régime de pension (par exemple, la tenue des dossiers, l'évaluation des prestations, le calcul du facteur d'équivalence, etc.).

dépenses utilisées dans les activités liées à l'actif de la fiducie de régime⁷, et où les biens et les services acquis constituent des dépenses de la fiducie de régime.

3.2. FOURNITURES EFFECTUÉES DE NOUVEAU

Dans le bulletin, l'ARC ajoute également le concept de « fournitures effectuées de nouveau ». Ce concept fait référence aux cas où des dépenses de la fiducie de régime sont payées par l'employeur et, inversement, où des dépenses de l'employeur sont payées par la fiducie.

Dans le cas où des dépenses de la fiducie de régime sont payées par l'employeur, l'ARC considère que ces dépenses sont fournies de nouveau par l'employeur à la fiducie de régime. Par conséquent, si l'employeur est inscrit, il peut réclamer un CTI pour la TPS payée sur les dépenses de la fiducie de régime. Cependant, il doit facturer et verser la TPS en fonction de la valeur de la contrepartie de la fourniture effectuée de nouveau, s'il s'agit d'une fourniture taxable. Si la fiducie de régime est inscrite et si les dépenses sont utilisées dans le cadre de ses activités commerciales, elle pourra réclamer un CTI.

Il convient de rappeler encore une fois que, de façon générale, une fiducie de régime n'a pas droit aux CTI puisqu'elle n'effectue habituellement que des fournitures de services financiers exonérés (acquisitions et ventes d'effets financiers – actions, obligations, etc. –, réception de dividendes et intérêts, versements de prestations, etc.).

L'ARC considère, en raison du lien étroit qui existe entre l'employeur et la fiducie de régime, que ceux-ci ont entre eux un lien de dépendance. Ce faisant, si l'employeur effectue une fourniture de nouveau à la fiducie de régime inférieure à la juste valeur marchande (ci-après « JVM »), les règles prévues à l'article 155 L.T.A. s'appliqueront si les dépenses ne sont pas utilisées dans le cadre des activités commerciales de la fiducie.

Les règles prévues à l'article 155 L.T.A. stipulent que, de façon générale, la valeur de la contrepartie de la fourniture taxable effectuée à titre gratuit ou inférieure à la valeur marchande entre personnes ayant entre elles un lien de

⁷ Par exemple, les conseils en matière de placement de l'actif de la fiducie, le courtage, les frais des agents et tous les autres services relatifs à l'acquisition, à l'utilisation ou à la cession de l'actif de la fiducie, la gestion du portefeuille de la fiducie, les services de garde ou d'intermédiaire concernant l'actif de la fiducie, etc.

dépendance est réputée être égale à la JVM des biens ou services liés, pour autant que l'acquéreur de la fourniture n'est pas en mesure de récupérer la TPS.

Le bulletin prévoit également que les mêmes règles s'appliquent dans le cas où des dépenses de l'employeur sont facturées à la fiducie de régime et payées par celle-ci.

Cependant, dans cette dernière situation, afin de réduire le fardeau administratif des fiducies de régimes qui ne sont pas inscrites en TPS, l'ARC est d'avis que, si un fournisseur facture une fiducie de régime non inscrite et qu'elle paie les dépenses de l'employeur, l'employeur est considéré avoir acquis ou importé les biens ou les services directement du fournisseur et avoir payé la TPS applicable. Si l'employeur exerce des activités commerciales, il peut récupérer à titre de CTI la TPS payée par la fiducie de régime sur les dépenses de l'employeur.

Il arrivait souvent en pratique, et c'est encore le cas, qu'une fiducie de régime non inscrite à la TPS se fasse facturer directement par les fournisseurs de services pour des dépenses de l'employeur et qu'elle paie directement ces fournisseurs. Dans la situation où un employeur exerçait des activités commerciales, ce dernier réclamait à titre de CTI la TPS payée sur les dépenses de l'employeur par la fiducie de régime en se basant sur le Bulletin B-032R. Il convient de noter que dans ce dernier cas, les règles sur les fournitures effectuées de nouveau ne s'appliquent pas.

Il arrive également qu'un régime de pension soit créé pour des employés de plusieurs employeurs faisant partie d'un groupe de sociétés liées (ci-après « régime interentreprises ») et où la fiducie de régime relative à ce régime interentreprises paie les dépenses de l'employeur.

Toujours en se basant sur les règles énoncées dans le Bulletin B-032R, et plus particulièrement sur l'allègement administratif, dans la situation où les employeurs exerçaient des activités commerciales, chaque employeur réclamait une partie de la TPS payée par la fiducie en proportion, de façon générale, de ses cotisations et de celles de ses employés par rapport aux cotisations totales des employeurs et des employés faisant partie du groupe de sociétés liées. Il convient de noter que le Bulletin B-032R ne contient explicitement aucune indication à l'effet contraire.

Les employeurs et praticiens s'accommodaient de l'allègement administratif prévu dans le Bulletin B-032R même s'il créait, pour ainsi dire, un régime parallèle au régime de base de la TPS en ignorant le véritable acquéreur de la fourniture.

3.3. FOURNITURES INTERNES

Il peut aussi arriver qu'un employeur offre des services à la fiducie de régime en utilisant son personnel, services se qualifiant de « dépenses de la fiducie ». Ces services ou « fournitures internes » (expression utilisée par l'ARC) peuvent être rendus à titre gratuit ou à une valeur inférieure à la JVM. Encore là, selon l'ARC, les règles susmentionnées relatives à l'article 155 L.T.A. s'appliquent.

4. PROBLÉMATIQUE AYANT CONDUIT AUX MODIFICATIONS PROPOSÉES

Où le bât a blessé fut lorsque, dans des lettres d'interprétation, l'ARC a mentionné que sa politique énoncée dans le Bulletin B-032R ne s'appliquait pas dans le cadre des régimes interentreprises.

Voici des extraits des lettres de novembre 1997 et de décembre 2000, respectivement :

« The Department's administrative position on input tax credit entitlement described in TIB-032R applies specifically to single employer pension plans only and cannot be applied to multi-employer pension plans. There is no legislative authority to extend this position to multi-employer pension plans therefore we do not make the distinction between Employer and Plan Trust Expenses⁸. »

« The language of the TIB is quite clear in that it refers to "an employer" or "the employer" throughout. In order to claim input tax credits (ITCs), the supply must have been made in the course of the registrant's commercial activities. Registrants are not generally entitled to claim ITCs with respect to expenses incurred in relation to the commercial activities of others. In the case of XXXXX, the supplies made by XXXXX to the plan trust have a nexus to its commercial activities as well as to the commercial activities of their employers in the plan; as XXXXX is not the only employer with employees in the plan trust, TIB B-032R does not apply⁹. »

En résumé, selon l'ARC, aucun CTI ne peut être demandé par les employeurs lorsqu'une fiducie non inscrite régie par un régime interentreprises paie les dépenses de l'employeur ou lorsqu'un employeur paie pour les dépenses des autres employeurs liés à l'égard d'un régime interentreprises.

Les positions de l'ARC, visant l'application de la politique énoncée dans le Bulletin B-032R, décrites dans lesdites lettres d'interprétation furent contestées et

⁸ AGENCE DU REVENU DU CANADA, lettre d'interprétation HQR000704, 11585-32, 4 novembre 1997.

⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, lettre d'interprétation 25597, 6 décembre 2000.

remises en question. En effet, il s'agissait d'une position administrative qui ne trouvait aucun fondement légal puisque aucune disposition législative à cet effet ne se retrouvait dans la *Loi sur la taxe d'accise*.

Pour sa part, l'ARC fait reposer sa politique administrative sur des généralités pouvant se retrouver dans une convention de régime ou dans les lois sur les régimes de pension sans tenir compte des réalités de chaque législation provinciale et de chaque régime de pension.

D'un autre côté, l'ARC refuse de tenir compte des règles d'application de la TPS visée par la *Loi sur la taxe d'accise*, notamment en qui concerne la notion d'acquéreur et celle de l'utilisation d'une dépense dans le cadre d'activités commerciales, et ce, dans le contexte du recouvrement de la TPS payée par un employeur à l'égard des dépenses de la fiducie de régime. En d'autres termes, si l'employeur exerce des activités commerciales et est effectivement l'acquéreur d'une dépense dite dépense de la fiducie de régime, l'employeur devrait avoir droit à un CTI à l'égard de la TPS payée sur la dépense.

5. INTRODUCTION D'UN REMBOURSEMENT DE 33 % ACCORDÉ À UNE FIDUCIE DE RÉGIME INTERENTREPRISES

En l'an 2000, le ministre a introduit dans la *Loi sur la taxe d'accise* le nouvel article 261.01¹⁰, dont l'entrée en vigueur fut le 20 octobre 2000, visant à accorder à une fiducie régie par un régime interentreprises un remboursement de 33 % de la TPS payée par la fiducie.

Un régime interentreprises était défini¹¹ comme un régime de pension au sens du paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹², qui est un régime interentreprises au sens du paragraphe 8500(1) du *Règlement de l'impôt sur le revenu*¹³ en excluant le régime dont au moins 10 % des cotisations sont versées par des institutions financières désignées.

Le législateur devait être pressé d'introduire cette proposition puisque le paragraphe 8500(1) R.I.R. excluait les régimes de pension dont plus de 95 % des participants (employés) sont au service d'un groupe lié d'employeurs. Donc, en

¹⁰ *Loi de 1999 modifiant les taxes de vente et d'accise*, L.C. 2000, c. 30, par. 77(1).

¹¹ Par. 261.01(1) L.T.A.

¹² L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »).

¹³ C.R.C., 1978, c. 945 et mod. (ci-après « R.I.R. »).

vertu de cette proposition, il n'y avait uniquement que les fiducies de régimes de pension d'employeurs non liés affiliés à un syndicat qui pouvaient profiter de ce « nouveau remboursement ».

On retournait donc à la case de départ puisqu'en pratique, les règles prévues par le nouvel article 261.01 L.T.A. ne s'appliquaient pas aux régimes interentreprises lorsque les employeurs faisaient partie d'un groupe lié!

6. MODIFICATIONS LÉGISLATIVES APPORTÉES AU REMBOURSEMENT PROPOSÉ

L'*Avis de motion de voies et moyens* d'octobre 2003¹⁴ proposait de modifier l'article 261.01 L.T.A. en ajoutant la définition d'« employeur participant » au paragraphe 261.01(1) L.T.A. afin de faire en sorte que les règles visant le remboursement de 33 % de la TPS payée par la fiducie visée par un groupe lié d'employeurs puissent s'appliquer.

Cependant, en combinant les règles prévues dans le Bulletin B-032R et le nouvel article 261.01 L.T.A. tel que proposé, il était alors techniquement possible pour un employeur de récupérer la TPS payée sur les dépenses de l'employeur et pour la fiducie de récupérer 33 % de la TPS payée par la fiducie sur les dépenses de la fiducie. Cela allait au-delà du remboursement accordé à un employeur unique et ce n'était pas l'intention visée par cette proposition de modification de l'article 261.01 L.T.A.

Il convient de noter que les propositions du 3 octobre 2003 ne sont jamais entrées en vigueur.

En effet, dans le *Communiqué* 2005-079, le ministre mentionnait ceci :

« Le ministre a profité de l'occasion pour annoncer que le projet de modification concernant le remboursement pour régime de pension interentreprises, déposé le 3 octobre 2003, ne serait pas édicté parce que les modifications qu'il contient ne sont plus nécessaires. Celles-ci auraient eu pour effet d'étendre ce remboursement aux régimes de pension offerts par des employeurs liés. Or, après consultation de représentants du secteur des pensions et de l'Agence du revenu du Canada (ARC), il a été décidé que ces régimes seraient mieux servis par des modifications aux

¹⁴ CANADA, ministère des Finances, *Propositions législatives concernant la Loi sur la taxe d'accise – Avis de motion de voies et moyens, avant-projet de règlement et notes explicatives*, 3 octobre 2003, art. 6.

politiques administratives de l'ARC qui appliquent les dispositions législatives existantes de la TPS/TVH aux régimes de pension¹⁵. »

7. OUBLIONS LE BULLETIN B-032R ET ANALYSONS LES RÈGLES PRÉVUES DANS LA *LOI SUR LA TAXE D'ACCISE*

Il convient de noter que par suite de l'opinion émise par l'ARC dans les lettres d'interprétation précitées voulant que la position administrative que l'on retrouve dans le Bulletin B-032R ne s'appliquait pas aux régimes interentreprises afin de permettre que les sociétés d'un groupe puissent récupérer la TPS payée soit par la fiducie non inscrite, soit par un employeur du groupe à l'égard des dépenses de l'employeur, les règles prévues dans la *Loi sur la taxe d'accise* permettant la récupération de la TPS payée à titre de CTI ont été analysées plus en détail par les employeurs ou par leurs conseillers fiscaux.

Tel qu'il a été mentionné à la section 2. du présent texte, un des principes de base de la TPS est que l'acquéreur d'une fourniture taxable utilisée dans le cadre de ses activités commerciales peut récupérer la TPS payée à titre de CTI et le terme « acquéreur » est défini au paragraphe 123(1) L.T.A. pour comprendre, entre autres, une personne qui est tenue, aux termes d'une convention portant sur une fourniture, de payer la contrepartie de la fourniture.

Plusieurs conventions de retraite et certaines lois provinciales visant les régimes de retraite prévoient les responsabilités qui incombent à un employeur, entre autres, en ce qui concerne l'acquisition de divers services auprès de fournisseurs tels que les actuaires, le fiduciaire, les gestionnaires de fonds, etc.

En se basant sur les règles prévues dans la *Loi sur la taxe d'accise* et sur les responsabilités qui leur incombaient en vertu des conventions de retraite, plusieurs employeurs exerçant des activités commerciales ont fait des demandes de remboursement à l'égard de la TPS payée sur les dépenses qui sont de leur responsabilité selon ces conventions de retraite, peu importe qu'il s'agisse de dépenses de l'employeur ou de dépenses de la fiducie selon le Bulletin B-032R, pour lesquelles ils étaient l'acquéreur de la fourniture.

Les demandes présentées n'ont pas été accordées par l'ARC. L'un de ces employeurs est General Motors of Canada Ltd.

¹⁵ CANADA, ministère des Finances, *Communiqué* n° 2005-079, « Propositions de modification de la TPS/TVH concernant le secteur des services financiers », 17 novembre 2005.

Nous apprenions, en vertu d'une requête¹⁶ présentée par General Motors of Canada Ltd. (ci-après « GM ») le 14 février 2006 auprès de la Cour canadienne de l'impôt en vertu des articles 53, 108 et 110 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*¹⁷, que GM en appelait d'un avis de cotisation de l'ARC lui refusant le droit de réclamer des CTI à l'égard de la TPS payée relativement à des services de gestion d'investissement, c'est-à-dire des dépenses considérées comme des dépenses de la fiducie de régime selon le Bulletin B-032R. Ces dépenses avaient été effectuées par GM à titre d'administrateur de plusieurs régimes de pension. GM prétendait que ces services avaient été acquis dans le cadre de ses activités commerciales. De plus, GM alléguait qu'elle n'avait pas à facturer la TPS aux différents régimes à titre de « fournitures effectuées de nouveau ».

En somme, GM conteste le fondement même de la position de l'ARC énoncée dans le Bulletin B-032R.

8. NOUVEAU REMBOURSEMENT DE TPS À L'INTENTION DES FIDUCIES DE RÉGIMES DE PENSION

Afin de tenter de régler les problématiques futures et pour légiférer sur la position administrative de l'ARC, le Ministère a ainsi proposé le « nouveau remboursement de TPS/TVH à l'intention des fiducies de régimes de pension »¹⁸.

Il convient de noter que le Ministère invitait les intervenants du secteur des pensions, de même que toute autre partie intéressée, à lui faire part de leurs commentaires sur la proposition au plus tard le 30 avril 2007.

8.1. RÉGIME UNIQUE DE REMBOURSEMENT

Les principaux éléments¹⁹ proposés visant le nouveau remboursement sont les suivants :

- « • Le remboursement serait offert à toutes les fiducies de pension d'employeur, qu'elles soient inscrites sous le régime de la TPS/TVH ou non.

¹⁶ *General Motors of Canada Ltd. c. La Reine*, 2006 D.T.C. 184 (C.C.I.) (ci-après « *General Motors* »).

¹⁷ DORS/90-688a.

¹⁸ CANADA, ministère des Finances, *op. cit.*, note 1.

¹⁹ *Id.*

- Les seules fiducies de pension qui n'auraient pas droit au remboursement seraient celles dans le cadre desquelles 10 % ou plus des cotisations au régime sont versées par des institutions financières désignées²⁰. [...]
- Le remboursement s'appliquerait à la TPS/TVH payée sur l'ensemble des dépenses du régime de pension, qu'elles soient d'ordre administratif ou liées aux placements.
- Le remboursement correspondrait à 33 % de la TPS/TVH exigée sur les dépenses liées au régime de pension. [...]
- Les employeurs qui exercent des activités commerciales pourraient demander des CTI au titre de l'ensemble des intrants taxables qu'ils utilisent dans le cadre de régimes de pension, y compris des dépenses liées aux placements et les dépenses d'ordre administratif. En revanche, ils seront réputés avoir effectué des fournitures taxables de tous ces intrants admissibles au profit de la fiducie de pension. À cet égard, la fiducie de pension sera réputée avoir payé la TPS/TVH et l'employeur sera réputé l'avoir perçue. Cela a essentiellement pour effet d'annuler les CTI de l'employeur et de permettre à la fiducie de pension de demander un remboursement au titre des dépenses en cause. »

Tel que l'indique le ministre dans le document²¹, il en résulte que le remboursement serait accordé aux fiducies de pension indépendamment du fait que les dépenses aient été engagées par la fiducie proprement dite ou par l'employeur. Toutefois, lorsque l'employeur engage les dépenses, la fiducie sera tenue d'obtenir de lui des preuves documentaires établissant que la TPS/TVH applicable aux dépenses a été payée.

8.2. COMMENTAIRES

Dans le document²², le Ministère indique ce qui suit :

« Le gouvernement reconnaît qu'il est nécessaire de traiter des questions touchant le droit des fiducies de pension aux CTI de façon plus générale et de s'assurer que ces fiducies fassent toutes l'objet du même traitement. Ainsi, l'allègement de TPS/TVH applicable aux régimes de pension pourra profiter pleinement aux fiducies de pension, lesquelles seront mieux en mesure d'assurer des prestations aux pensionnés. »

²⁰ Institutions financières visées à l'alinéa 149(1)a) L.T.A.

²¹ CANADA, ministère des Finances, *op. cit.*, note 1.

²² *Id.*

Une première observation révèle que le remboursement ne s'appliquera pas à une fiducie de régime dans le cadre de laquelle 10 % ou plus des cotisations au régime sont versées par des institutions financières désignées.

Donc, l'objectif d'accorder le même traitement à toutes les fiducies de régimes ne sera pas, de prime abord, respecté.

Une seconde observation met en évidence le fait que le ministre indique que les employeurs qui exercent des activités commerciales pourraient demander des CTI au titre de l'ensemble des intrants taxables qu'ils utilisent dans le cadre de régimes de pension, y compris les dépenses liées aux placements (c'est-à-dire les dépenses de la fiducie de régime) et les dépenses d'ordre administratif (c'est-à-dire les dépenses de l'employeur). Cependant, ils seront réputés avoir effectué des fournitures taxables au profit de la fiducie de régime et celle-ci sera réputée avoir payé la TPS.

Ainsi, on peut se demander quel sera le traitement accordé dans la situation où un employeur exerce en partie des activités commerciales et en partie des activités exonérées ou exerce uniquement des activités exonérées. Est-ce que cela signifie que la proposition ne s'appliquera pas dans ces situations? Si tel est le cas, alors l'objectif d'accorder le même traitement à toutes les fiducies de régimes ne sera pas, une fois de plus, atteint.

Quant à vouloir restreindre la réclamation des CTI à l'égard de la TPS payée sur certaines dépenses engagées par un employeur, à vouloir accorder le même traitement à toutes les fiducies de régimes et à vouloir instaurer un régime unique de remboursement aux fiducies de régimes, le remboursement proposé devrait s'appliquer à toutes les fiducies de régimes, et ce, peu importe qu'un employeur soit ou non une institution financière désignée ou un employeur exerçant en totalité des activités commerciales ou des activités exonérées ou une combinaison de celles-ci.

Autre observation : le document d'information est silencieux sur ce qui concerne l'application de la TPS à l'égard des « fournitures internes » qui pourraient être effectuées par un employeur à une fiducie de régime. Est-ce que la législation précisera que l'article 155 L.T.A. s'appliquera dans une telle situation?

Finalement, qu'arrivera-t-il dans le cas de fournitures taxables importées, c'est-à-dire dans le cas où une dépense est engagée par l'employeur auprès d'un fournisseur non résident non tenu de facturer la TPS? Est-ce que l'employeur devra s'autocotiser sur la valeur des services acquis de l'extérieur, réclamer un CTI et ensuite refacturer la TPS à la fiducie? Ou est-ce que l'employeur devra

simplement facturer la TPS à la fiducie? Ou encore est-ce que la fiducie devra elle-même s'autocotiser et ensuite réclamer 33 % de la TPS ayant fait l'objet de l'autocotisation?

CONCLUSION

L'intention du Ministère est d'accorder un remboursement de 33 % à l'égard de la TPS payée sur toutes les dépenses se rapportant aux activités entourant les régimes de pension, que les dépenses soient celles de l'employeur ou de la fiducie. Il sera intéressant de voir ce qui ressortira des consultations menées auprès des divers intervenants par le Ministère.

Dans la situation où les dépenses de l'employeur comptent effectivement pour environ 33 % des dépenses totales liées à un régime de pension, le nouveau remboursement proposé est neutre par rapport à la politique énoncée dans le Bulletin B-032R en ce qui concerne un régime de pension à employeur unique.

Cependant, dans le cas de régimes interentreprises, le remboursement proposé est avantageux si l'on tient compte de la position actuelle de l'ARC selon laquelle le Bulletin B-032R ne s'applique pas aux employeurs faisant partie d'un régime interentreprises.

Toutefois, par rapport aux arguments avancés²³ par GM en vertu de la législation actuelle, le remboursement proposé est nettement désavantageux.

Si le Ministère veut atteindre son objectif, la législation devra être claire à ce sujet et rédigée de façon très précise. Beaucoup d'articles de la *Loi sur la taxe d'accise* devront être modifiés ou bien, si de nouveaux articles visant le nouveau remboursement sont introduits, ceux-ci devront faire référence précisément à l'application ou non d'autres articles déjà prévus dans la *Loi sur la taxe d'accise*, de façon à ne pas créer d'ambiguïté.

En espérant que la législation ne soit pas parfaite de façon à laisser libre cours à notre imagination.

²³ *General Motors*, précité, note 16.

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 font face ses membres. Elle constitue un important réseau d'échange, de consultation, d'information et de formation continue au service des professionnels œuvrant 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'APFF donne également, à raison de 2 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). Le résumé des budgets des gouvernements du Québec et du Canada est présenté sur le site Internet de l'APFF le lendemain des budgets.

Un bulletin d'information consacré à l'actualité fiscale, le *Flash fiscal*, vendu sur abonnement, 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.

Toutes les publications de l'APFF, depuis sa fondation, sont également répertoriées dans un recueil intitulé *Liste des publications*.

Depuis octobre 1998, un service d'information fiscale électronique, la *Collection APFF*, est offert 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 vendue 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 (20,40 \$) + TVQ (27,03 \$) = 387,43 \$** (dans le cas d'étudiants ou de professeurs à temps plein : **110 \$ + TPS (6,60 \$) + TVQ (8,74 \$) = 125,34 \$** et dans le cas de fonctionnaires à temps plein : **170 \$ + TPS (10,20 \$) + TVQ (13,51 \$) = 193,71 \$**).

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 (60 \$) + TVQ (79,50 \$) = 1 139,50 \$** 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 1100, boul. René-Lévesque O., bureau 660,
Montréal, Québec, Canada H3B 4N4

Téléphone : (514) 866-2733 ou (sans frais) 1 877 866-2733

Télécopieur : (514) 866-0113 ou (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 2007-2008

Président du conseil

Jean Groleau, avocat

Fraser Milner Casgrain S.E.N.C.R.L.

Président-directeur général

APFF – Poste vacant

Vice-présidente

Renée Gallant, CA, M. Fisc.

Gallant & Associés CA s.e.n.c.r.l.

Présidente sortante

Danièle Milette, M. Fisc.

Verrier Paquin Hébert Comptables Agréés/

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

Trésorier

Maurice Fréchette, CGA

Power Corporation du Canada

Secrétaire

Hélène Marquis, avocate, D. Fisc., Pl. Fin., TEP

Financière Sun Life

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.

Anne-Marie Girard-Plouffe, Adm.A., Pl. Fin., AVA, GPC, FICVM

Option Fortune inc.

Éric Labelle, avocat

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

André L'Espérance, LL.L.

Services financiers FBN

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.