

REVUE DE LA JURISPRUDENCE 2020 EN FISCALITÉ ET EN FIDUCIE

Khashayar Haghgouyan

Volume 123, Number 1, 2021–2022

REVUE SÉLECTIVE DE JURISPRUDENCE 2020

URI: <https://id.erudit.org/iderudit/1088965ar>

DOI: <https://doi.org/10.7202/1088965ar>

[See table of contents](#)

Publisher(s)

Éditions Yvon Blais

ISSN

0035-2632 (print)

2369-6184 (digital)

[Explore this journal](#)

Cite this article

Haghgouyan, K. (2021). REVUE DE LA JURISPRUDENCE 2020 EN FISCALITÉ ET EN FIDUCIE. *Revue du notariat*, 123(1), 189–231.

<https://doi.org/10.7202/1088965ar>

REVUE DE LA JURISPRUDENCE 2020 EN FISCALITÉ ET EN FIDUCIE

Khashayar HAGHGOUYAN*

INTRODUCTION	191
1. Impôt et taxes	192
1.1 Causes fiscales entendues par la Cour suprême	192
1.1.1 Affaire <i>MacDonald</i> : la qualification des contrats dérivés	192
1.1.2 Affaire <i>1068754 Alberta Ltd.</i> : une demande par Revenu Québec envoyée en Alberta	194
1.2 Ententes de règlement hors cour avec le fisc	196
1.3 Responsabilité civile du fisc	198
1.4 Règle générale anti-évitement	201
1.5 Gain en capital ou revenu d'entreprise	206
1.6 Recours en annulation	208
1.7 Sociétés de personnes et activités illicites	211
1.8 Imposition des années prescrites et pénalité pour faute lourde	212
1.9 Responsabilité des administrateurs	216
1.10 Ordre de produire des documents par le fisc	218

* Professeur adjoint, Faculté de droit, Université Laval.

1.11	Lien de dépendance entre personnes non liées . . .	221
1.12	Avantage à l'actionnaire.	223
1.13	Impôt et succession.	224
2.	Fiducie	226
2.1	Résidence principale détenue par une fiducie	226
2.2	Fiducie présumée.	227
2.3	Fiducie et simulation	229
2.4	Fiducie et article 160 L.I.R.	230
	CONCLUSION	231

INTRODUCTION

Les causes en droit fiscal impliquent souvent l'utilisation de fiducies. Cette revue de l'année 2020 tente de dépeindre un portrait panoramique des derniers développements jurisprudentiels dans ces domaines connexes en portant une attention particulière sur les décisions des tribunaux d'appel au Québec et au Canada. L'objectif est de résumer succinctement ces décisions (sans s'y perdre dans les détails factuels souvent complexes) tout en faisant ressortir les principes juridiques qui s'en dégagent.

La jurisprudence sélectionnée concerne autant l'analyse de questions récurrentes que de celles que l'on aborde pour la première fois. Cette surabondance de jurisprudence, dans une année où la crise sanitaire planétaire a ralenti l'activité des tribunaux au Canada, illustre bien l'impossibilité d'atteindre l'objectif de certitude fiscale dans un système d'autocotisation où l'opinion du contribuable sur la signification d'un texte législatif peut souvent différer de celle du fisc chargé d'appliquer la loi. Ainsi, c'est aux tribunaux que revient le rôle de trancher ces débats contradictoires afin de déceler l'intention du législateur exprimée dans un texte de loi parfois peu limpide.

À ce propos, il n'est pas aisé d'atteindre une rédaction législative qui ne laisse place à aucun désaccord possible quant à sa portée. Comme le soulignait un juge britannique à la fin du XIX^e siècle, « il ne suffit pas de parvenir dans la rédaction législative à un degré de précision qu'une personne qui lit de bonne foi puisse comprendre, mais vous devez atteindre, si possible, un degré de précision qu'une personne qui lit de mauvaise foi ne puisse se méprendre. Idéalement, il faudrait qu'il ne puisse même pas faire semblant de mal comprendre »¹. Sans vouloir insinuer que des parties aux litiges discutés dans la présente chronique ont pu faire

1. Notre traduction. La citation originale est la suivante : « [I]t is not enough to attain to a degree of precision which a person reading in good faith can understand, but you must attain, if you possibly can, to a degree of precision which a person reading in bad faith cannot misunderstand. It is all the better if he cannot pretend to misunderstand it. » (*In re : Castiolini*, [1891] 1 Q.B. 149, j. Stephen, cité dans *The Arnold Report* 178, « Some Thoughts on Tax Certainty » (20 mai 2020).

preuve de mauvaise foi dans leur lecture des dispositions en jeu, il est néanmoins réconfortant de savoir qu'un juge impartial est chargé de trancher ces différends souvent complexes².

1. Impôt et taxes

Voici les décisions de l'année 2020 en matière fiscale qui nous paraissent les plus pertinentes³.

1.1 Causes fiscales entendues par la Cour suprême

En 2020, la Cour suprême n'a rendu qu'un seul jugement en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁴ (1.1.1). Par ailleurs, en juin 2019, la Cour suprême a rendu un jugement impliquant Revenu Québec. Cette décision aurait pu avoir des ramifications importantes en droit fiscal et constitutionnel, mais la Cour y limite son analyse aux principes du droit bancaire (1.1.2).

1.1.1 Affaire MacDonald : la qualification des contrats dérivés

Dans l'affaire *MacDonald*⁵, la Cour suprême a abordé le critère permettant de distinguer si un contrat dérivé constitue une opération de couverture ou de la spéculation.

Le contribuable détenait des actions ordinaires de la Banque de Nouvelle-Écosse (la « Banque »). Il a emprunté une certaine

2. À son tour, la justesse de la lecture qu'en fait le tribunal peut être assujettie à l'analyse d'un tribunal d'appel qui validera ou renversera le jugement de première instance; sans oublier le législateur qui demeure souverain et qui peut intervenir à tout moment pour modifier la loi afin d'annuler l'effet du jugement qui ne lui convient pas, et ainsi faire repartir le bal.

3. Nous avons également inclus dans notre analyse quelques décisions rendues dans la seconde moitié de l'année 2019 jugées particulièrement pertinentes. Nous avons omis expressément l'analyse de deux décisions techniques d'envergure rendues par la Cour d'appel fédérale parues en 2020. Il s'agit de la décision *Canada c. Cameco Corporation*, 2020 CAF 112, laquelle porte sur l'interprétation des règles de requalification en matière de prix de transfert aux alinéas 247(2)b) et d) de la L.I.R. et la décision *Loblaw Financial Holdings Inc. c. Canada*, 2020 CAF 79 qui concerne l'exclusion relative à l'absence de lien de dépendance d'une banque réglementée dans la définition d'« entreprise de placement » au paragraphe 95(1) de la L.I.R. Bien qu'il s'agisse de causes fiscales intéressantes, nous avons jugé qu'elles concernaient des questions techniques trop spécialisées aux fins de la présente.

4. L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (ci-après « L.I.R. »).

5. *MacDonald c. Canada*, 2020 CSC 6.

somme en vertu d'une facilité de crédit offerte par la Banque Toronto-Dominion. Le contribuable a donné en gage une partie des actions de la Banque à titre de garantie. Les conditions de la facilité de crédit obligeaient le contribuable à conclure un contrat à terme de gré à gré réglé, en espèce (le « contrat à terme ») avec Valeurs mobilières TD Inc. dans le cadre du gage donné à titre de garantie. Le contrat à terme a été structuré de façon à ce que le contribuable reçoive des paiements en espèces à titre de règlement si le cours de l'action de la Banque baissait et qu'il en verse si le cours augmentait. Le prix des actions de la Banque a augmenté pendant la durée du contrat à terme, obligeant le contribuable à faire des paiements en espèces à titre de règlement.

Le contribuable arguait qu'il s'était servi du contrat à terme à des fins de spéculation, et non de couverture, et que les paiements en espèces à titre de règlement constituaient des pertes d'entreprise de sorte qu'ils étaient entièrement déductibles du revenu provenant d'autres sources. Dans sa cotisation au contribuable, l'ARC⁶ a avancé que le contrat à terme était une opération de couverture des actions de la Banque, faisant des paiements en espèces à titre de règlement des pertes en capital, dont seulement la moitié du montant pouvait être déduite (et ce, uniquement à l'encontre de gains en capital).

La majorité de la Cour a déterminé que le contrat à terme était une opération de couverture, et non de la spéculation⁷. Selon la Cour, la qualification d'un contrat dérivé dépend de l'objet du contrat. Le principal indice qui permet de déterminer cet objet est le rattachement entre le contrat dérivé et le risque sous-jacent. L'analyse du rattachement commence par l'identification d'une source de risque financier particulier (par exemple un élément d'actif, un élément de passif ou une opération), puis nécessite un examen de la mesure dans laquelle le contrat dérivé atténue ou neutralise ce risque. Un rattachement parfait n'est pas nécessaire, mais plus l'atténuation est efficace – et plus le contrat dérivé est étroitement lié

6. En droit fiscal canadien, l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») est chargée d'administrer la LI.R. Cependant, dans le cadre des contestations des cotisations d'impôt devant les tribunaux, l'ARC est représentée par la sous-procureure générale du Canada. De plus, en ce qui concerne les cotisations en taxes visant les contribuables au Québec, l'ARC est représentée devant les tribunaux par Revenu Québec conformément à une entente conclue entre ces deux administrations. Afin de ne pas alourdir le texte, nous référons à l'ARC comme partie aux débats judiciaires tout au long du présent texte.

7. La juge Côté a rendu des motifs dissidents.

à l'élément qu'il est censé couvrir –, plus forte sera l'inférence que le contrat avait pour but de procurer une couverture. À cet effet, l'intention subjective du contribuable lorsqu'il a conclu le contrat dérivé n'est pas décisive.

En l'espèce, il y avait un rattachement substantiel entre les actions de la Banque du contribuable et le contrat à terme. Compte tenu de l'ensemble du contexte du contrat à terme et de la facilité de crédit, la Cour a conclu qu'il était clair que l'objet du contrat à terme était de neutraliser presque parfaitement les fluctuations du prix des actions de la Banque et de couvrir le risque auquel les actions de la Banque du contribuable étaient exposées, ce qui témoigne du rattachement nécessaire.

Il s'agit d'une décision logique qui amoindrit à juste titre l'importance de l'intention subjective du contribuable dans la détermination de l'objet du contrat dérivé. En effet, comme le souligne la Cour au paragraphe 22 du jugement, la conduite du contribuable est généralement plus révélatrice que ses déclarations *ex post facto*. À tout événement, une décision qui aurait conclu, à l'instar de la dissidence de la juge Côté, à une opération de spéculation aurait mené à une discordance inacceptable entre les pertes ordinaires sur le contrat à terme et les gains en capital sur le bien sous-jacent, à savoir les actions de la Banque.

1.1.2 *Affaire 1068754 Alberta Ltd. : une demande par Revenu Québec envoyée en Alberta*

En juin 2019, la Cour suprême a rendu une décision très attendue et qui avait le potentiel d'être instructive sur le fonctionnement du fédéralisme fiscal canadien à la lumière de la Constitution. En choisissant d'effectuer son analyse en vertu du droit bancaire plutôt que du droit fiscal ou constitutionnel, et en limitant ses propos strictement aux faits précis dont elle était saisie, la Cour a rendu une décision étonnamment stérile qui ne répond pas aux questionnements soulevés par la cause.

Dans l'affaire *1068754 Alberta Ltd.*⁸, Revenu Québec a envoyé une demande péremptoire de renseignements et de documents en vertu de l'article 39 de la *Loi sur l'administration fiscale*⁹ à une

8. *1068754 Alberta Ltd. c. Québec (Agence du revenu)*, 2019 CSC 37.

9. RLRQ, c. A-6.002.

succursale de la Banque Nationale du Canada située à Calgary (la « Banque »). Par cette demande, Revenu Québec cherchait à établir le lieu de résidence de la fiducie DGGMC Bitton Trust (la « Fiducie »), qui tenait un compte bancaire auprès de cette succursale, et à déterminer si elle devait payer de l'impôt au Québec en vertu de la *Loi sur les impôts*¹⁰. Revenu Québec a envoyé sa demande à la succursale de Calgary plutôt qu'au Québec afin de se conformer à la *Loi sur les banques*¹¹, qui exige que certains documents concernant des clients des banques soient envoyés à la succursale de tenue du compte. Bien que la Banque était prête à obtempérer à cette demande, l'unique fiduciaire de la Fiducie, 1068754 Alberta Ltd. (la « Fiduciaire »), s'est opposée à la demande au motif qu'elle outrepassait la compétence territoriale de Revenu Québec.

La Cour suprême a rejeté l'appel de la Fiduciaire. Selon la Cour, la *Loi sur les banques* contraignait Revenu Québec à envoyer sa demande à la succursale de la Banque à Calgary. En se soumettant à cette obligation, Revenu Québec n'a pas agi de façon extraterritoriale. Le fait qu'une mesure prise par Revenu Québec dans l'exercice de ses pouvoirs ait des répercussions à l'extérieur du Québec ne rend pas automatiquement une telle mesure extraterritoriale.

La Cour a indiqué que la Banque forme une seule et même entité qui ne devrait généralement pas être distinguée de ses succursales. Selon la Cour, les exigences procédurales de la *Loi sur les banques* ne devraient pas empêcher Revenu Québec de transmettre une demande péremptoire à une personne, telle la Banque, qui fait affaire sur son territoire. La Cour a souligné qu'il n'est pas non plus injuste d'assujettir une société exerçant ses activités dans de multiples provinces canadiennes à une demande péremptoire émanant d'une province où elle fait des affaires.

La décision de la Cour suprême est surprenante, car elle se concentre uniquement sur le statut de la Banque. Or, la demande péremptoire de Revenu Québec, bien qu'adressée à la Banque, ne concernait aucunement la Banque, mais visait plutôt à établir l'assujettissement fiscal d'un tiers (la Fiducie) à la loi fiscale québécoise¹².

10. RLRQ, c. I-3.

11. L.C. 1991, ch. 46.

12. Dans *Fundy Settlement c. Canada*, 2012 CSC 14, la Cour suprême a précisé que, aux fins d'imposition, une fiducie réside là « où s'exercent effectivement sa gestion centrale et son contrôle », et ce, nonobstant le lieu de résidence des fiduciaires.

Puisque la Cour accorde une très grande importance au fait que la Banque a une présence au Québec, il y a lieu de se demander si la demande de Revenu Québec à la succursale de Calgary aurait été jugée invalide si aucune activité n'était exercée au Québec par la Banque.

La véritable question à laquelle la Cour suprême ne répond pas est la suivante : Revenu Québec peut-il transmettre une demande péremptoire à l'entité A (par exemple une banque) dans le but de déterminer le fardeau fiscal de l'entité B (par exemple une fiducie) en vertu de la loi fiscale québécoise, si l'entité A n'a aucun lien de rattachement avec le Québec ?

Autre question fondamentale : la réponse à la question précédente est-elle la même si (1) l'entité A détient un lien de rattachement avec le reste du Canada (par exemple elle est résidente d'Alberta) et que (2) l'entité A est non-résidente canadienne (par exemple elle est résidente d'Alabama). Si la réponse est non dans les deux cas, alors le fondement même du fédéralisme fiscal canadien s'en trouve bouleversé.

Il nous paraît en effet inconcevable dans un fédéralisme fiscal de permettre à un contribuable de se soustraire à ses obligations fiscales en invoquant l'étanchéité de la frontière entre les provinces. Le corollaire de la liberté de circulation des biens et des personnes au Canada est la possibilité pour les autorités fiscales d'une province de déterminer (et éventuellement de recouvrer) ses créances fiscales d'un océan à l'autre, et d'assurer ainsi l'intégrité de son assiette et de son régime fiscal.

1.2 Ententes de règlement hors cour avec le fisc

Deux décisions récentes des tribunaux d'appel ont porté sur des tentatives de faire annuler un règlement hors cour intervenu entre les parties dans le cadre d'un litige fiscal, contredisant ainsi le vieil adage selon lequel « le pire des règlements vaut mieux que le meilleur des procès ».

Tout d'abord, dans l'affaire *CBS Canada Holdings*¹³, la Cour d'appel fédérale a été saisie d'un dossier où l'ARC voulait rouvrir une entente de règlement, signée par les parties, selon laquelle l'ARC

13. *Canada c. CBS Canada Holdings Co.*, 2020 CAF 4.

devait établir de nouvelles cotisations pour certaines années d'imposition impliquant des pertes reportées.

Après la signature de l'entente, mais avant l'établissement de nouvelles cotisations, l'ARC a informé le contribuable que contrairement à ce qu'elle a cru comprendre, elle a récemment découvert qu'il n'y avait pas de pertes autres qu'en capital pouvant être reportées prospectivement aux années d'imposition visées dans l'appel. Par conséquent, l'ARC a affirmé qu'elle n'était pas en mesure d'établir une nouvelle cotisation puisque celle-ci contreviendrait aux dispositions de la L.I.R.

Après avoir reconnu qu'en vertu des principes jurisprudentiels bien établis, l'autorité fiscale ne peut pas accepter une offre de règlement qui n'est pas justifiable en fait et en droit¹⁴, la Cour a déterminé que cette jurisprudence n'était pas applicable en l'espèce. La Cour a souligné que la règle générale veut que les parties soient liées par les ententes qu'elles ont conclues et qu'en l'espèce l'ARC cherchait à revenir sur une entente de règlement qu'elle a librement conclue, ce qui ne devrait pas être permis. Puisque l'ARC a conclu l'entente de règlement en croyant qu'il était dans son intérêt de le faire, elle devrait être tenue de respecter ses engagements.

Dans l'affaire *Cazzetta*¹⁵, c'était au tour du contribuable de tenter d'obtenir, avec succès cette fois, l'annulation d'une entente de règlement conclue avec Revenu Québec ayant mené à une cotisation « trop onéreuse ».

Le procureur du contribuable avait cru, de bonne foi, avoir le mandat d'accepter l'offre de règlement faite par Revenu Québec. Cette croyance était cependant fondée sur une erreur factuelle de taille puisque le coût de cette acceptation, compte tenu des intérêts payables, dépassait de beaucoup le mandat donné par le contribuable à son avocat. En effet, alors que le plafond de négociation était fixé à 200 000 \$, l'entente avait généré une cotisation d'environ 400 000 \$. Le contribuable a plaidé que la transaction n'est pas valide, car son ancien procureur n'avait pas le pouvoir d'en convenir, et a donc demandé le désaveu de son procureur.

14. *Galway c. M.R.N.*, 1974 D.T.C. 6355 (C.A.F.).

15. *Agence du revenu du Québec c. Cazzetta*, 2019 QCCA 2210.

En première instance, la Cour du Québec¹⁶ a d'abord conclu que la preuve établissait effectivement que le mandat donné par le contribuable à son avocat consistait à conclure un règlement ne l'obligeant pas à payer plus de 200 000 \$, et que par conséquent l'avocat a outrepassé les limites de ce mandat en informant Revenu Québec que son client consentait à la dernière offre faite dans le cadre des négociations, offre qui, une fois chiffrée, dépassait substantiellement le mandat consenti par son client. Le contribuable a donc obtenu le désaveu de son procureur et Revenu Québec n'a pu obtenir l'homologation de la transaction. La Cour d'appel du Québec a confirmé ce raisonnement et a souligné au passage que la nature de l'erreur commise par l'avocat (une erreur de fait ou une erreur de droit) est sans importance puisque seule est pertinente la question de savoir si l'avocat, peu importe la raison, a excédé ou non les limites du mandat qui lui a été confié.

1.3 Responsabilité civile du fisc

La responsabilité civile des autorités fiscales peut être engagée lorsqu'un représentant de l'État démontre un comportement déloyal, répréhensible ou empreint de mauvaise foi ou lorsque celui-ci utilise son pouvoir discrétionnaire de façon abusive ou déraisonnable s'apparentant ainsi à une faute lourde. Ainsi, pour que l'autorité fiscale soit tenue pour responsable des dommages, il n'est pas nécessaire de prouver que le représentant de l'État a agi de façon illicite et avec l'intention de nuire au contribuable. L'atteinte illicite et intentionnelle aux droits des contribuables demeure cependant une condition *sine qua non* pour que soient accordés des dommages punitifs. Évidemment, l'autorité fiscale ne commet pas une faute simplement en exerçant erronément sa discrétion ou en adoptant une opinion qui se révèle, au terme du processus judiciaire, être erronée. La Cour d'appel du Québec a eu l'occasion de rappeler ces notions dans deux causes rendues en 2020.

Tout d'abord, dans la cause *Restaurant Le Relais de Saint-Jean*¹⁷, Revenu Québec avait procédé à une vérification en taxes (selon la méthode de reconstitution des ventes) du restaurant exploité par le contribuable qui a mené à l'émission d'avis de cotisation tant au niveau fédéral que québécois. Les paiements exigés par

16. *Cazzetta c. Agence du revenu du Québec*, 2019 QCCQ 454.

17. *Restaurant Le Relais de Saint-Jean inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2020 QCCA 823.

l'ARC durant les procédures d'appel et d'opposition ont mis le contribuable dans certaines difficultés financières. Ainsi, à la suite du succès du contribuable devant la Cour canadienne de l'impôt où les cotisations TPS ont été annulées, le contribuable a intenté un recours en responsabilité civile à l'encontre de Revenu Québec et de l'ARC.

Au terme d'un procès de 23 jours, la Cour supérieure¹⁸ a conclu que Revenu Québec et son personnel n'ont pas abusé de leurs pouvoirs discrétionnaires. De même, la Cour supérieure a rejeté la prétention du contribuable selon laquelle l'ARC avait procédé à des mesures de perception abusives.

La Cour d'appel du Québec a réitéré l'absence de faute génératrice de responsabilité des autorités fiscales, tout en précisant que le point de départ du délai de prescription du recours en responsabilité civile était le jugement de la Cour canadienne de l'impôt. Sur ce point, la Cour d'appel a infirmé la décision de la Cour supérieure où on avait jugé que la cristallisation des fautes alléguées, la première manifestation du préjudice ainsi que la connaissance du lien de causalité avaient eu lieu bien avant le jugement de la Cour canadienne de l'impôt.

La conclusion de la Cour d'appel sur la prescription nous paraît logique, car tant que le résultat de la contestation d'une cotisation judiciaire d'un contribuable reste inconnu, celui-ci ignore si la conduite fautive qu'il allègue aura une incidence sur la validité de la cotisation. Il serait inapproprié de forcer une partie à multiplier des procédures avant que ne soit tranché un élément essentiel à son recours.

L'autre décision en matière de responsabilité du fisc est celle de l'affaire *Ludmer*¹⁹. Dans cette cause, l'ARC avait procédé à une vérification de longue durée de plusieurs contribuables relativement à leurs investissements dans des fonds spéculatifs à l'étranger. Cette vérification a abouti à l'émission des nouvelles cotisations contestées devant la Cour canadienne de l'impôt, et abandonnées par l'ARC avant le procès sur le fond. Alléguant que le processus de vérification fiscale de l'ARC avait été mené de manière abusive, les

18. *Restaurant Le relais de Saint-Jean inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2017 QCCS 5397.

19. *Ludmer c. Attorney General of Canada*, 2020 QCCA 697.

contribuables ont réclamé plus de 117 M\$ en dommages-intérêts et en dommages punitifs.

À la suite d'un procès qui a duré quatre mois, la Cour supérieure a condamné l'ARC à payer près de 5 M\$²⁰. Cette somme correspond à la perte d'intérêts sur les paiements obligatoires que les contribuables ont dû verser à la suite des nouvelles cotisations; à des honoraires professionnels engagés par ces derniers; aux 150 000 \$ versés à deux des contribuables pour atteinte à la réputation et aux 50 000 \$ versés à chacun des autres contribuables pour troubles et inconvénients.

Les deux parties ont porté le jugement en appel, et les deux appels ont été rejetés. Pour ce qui est de l'appel de l'ARC, la Cour d'appel est d'avis que le juge de première instance n'a pas commis d'erreur quant à la norme de conduite que doit respecter l'ARC dans le cours d'une vérification. L'ARC aurait effectivement adopté dans ce dossier une position déraisonnable dans l'établissement des cotisations, notamment en retenant une lecture de la L.I.R. incompatible avec ses positions administratives antérieures sur le sujet.

En ce qui concerne l'appel des contribuables, la Cour d'appel a rappelé qu'un comportement illicite, même imprudent ou négligent, est insuffisant pour justifier une condamnation à des dommages punitifs. À cet égard, la Cour a distingué les faits du dossier de ceux survenus dans l'affaire *Enico*²¹ (où la Cour d'appel avait accordé des dommages punitifs contre Revenu Québec) et a estimé que les fonctionnaires de l'ARC n'avaient pas agi de façon malicieuse ni avec l'intention de priver illégalement les contribuables de leurs biens.

Les décisions *Ludmer* et *Restaurant Le Relais de Saint-Jean* font toutes les deux l'objet de demandes de permission à la Cour suprême. Il serait plutôt surprenant que le plus haut tribunal du pays décide d'entendre ces causes puisqu'il s'agit de décisions bien raisonnées et intrinsèquement factuelles qui, bien qu'intéressantes, ne contiennent à notre avis aucune question d'importance pour le public.

20. *Ludmer c. Attorney General of Canada*, 2018 QCCS 338.

21. *Agence du revenu du Québec c. Groupe Enico inc.*, 2016 QCCA 76.

1.4 Règle générale anti-évitement

L'année 2020 a été plutôt difficile pour les autorités fiscales en ce qui concerne les dossiers dans lesquels elles ont invoqué la règle générale anti-évitement (la « RGAÉ »)²². Alors qu'on aurait pu penser que les jugements des tribunaux d'appel des dernières années marquaient un tournant important dans l'approche judiciaire sur la question (en ce qu'ils concluaient presque automatiquement à un abus de la loi dès lors qu'une disposition de la loi ne remplit pas sa fonction apparente²³), la dernière année a démontré que faire appliquer la RGAÉ par un tribunal n'a rien d'automatique.

Tout d'abord dans l'affaire *Rogers*²⁴, il était question d'un groupe de sociétés privées détenues au profit de la famille Rogers. La structure corporative mise en place prévoyait qu'une société (« CGESR ») était bénéficiaire de polices sur la vie de Ted Rogers, tandis qu'une autre société (« ESRL »), laquelle détenait des actions du CGESR par l'intermédiaire d'une troisième société (« ESRIL 98 »), était le preneur d'assurance et avait payé les primes, de sorte que son prix de base rajusté (le « PBR ») était de 42 M\$.

Lors du décès de monsieur Rogers en 2008, le produit complet des polices qui était alors de 102M\$ a été ajouté au compte de dividendes en capital (le « CDC ») de CGESR, qui a utilisé ce produit pour payer des dividendes en capital de ce montant. Cependant, tous ces produits n'ont pas été entièrement distribués, de sorte qu'à la date du procès, le solde de CDC de ESRIL était d'environ 42M\$.

L'ARC a considéré qu'il était abusif de la part du groupe de bénéficiaire de l'ajout du montant complet de 102 M\$ versé au preneur d'assurance (ESRL), plutôt que de 60 M\$ (qui tiendrait compte du montant du PBR de 42 M\$). Cependant, la Cour canadienne de l'impôt a conclu qu'il n'y avait pas d'avantage fiscal aux fins de la

22. L'article 245 L.I.R. et les articles 1079.8.1, 1079.9 à 1079.16 de la *Loi sur les impôts* au Québec.

23. Voir notamment les décisions suivantes de la Cour d'appel fédérale où l'ARC a eu gain de cause : *Gervais c. Canada*, 2018 CAF 3; *Canada c. Oxford Properties Group Inc.*, 2018 CAF 30; *Fiducie financière Satoma c. Canada*, 2018 CAF 74; *Pomerleau c. Canada*, 2018 CAF 129; *2763478 Canada Inc. c. Canada*, 2018 CAF 209; *Canada c. 594710 British Columbia Ltd.*, 2018 CAF 166 et *Birchcliff Energy Ltd. c. Canada*, 2019 CAF 15. Au Québec, voir les décisions *9199-3899 Québec inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2017 QCCA 1524 et *Développements Iberville ltée c. Agence du revenu du Québec*, 2018 QCCA 1886.

24. *Rogers Enterprises (2015) Inc. v. The Queen*, 2020 TCC 9.

RGAÉ parce que, jusqu'à présent, aucun impôt n'avait été évité. En effet, les dividendes intersociétés auraient de toute façon été libres d'impôt, qu'ils aient été payés à titre de dividendes imposables ou dividendes en capital, de sorte que la partie potentiellement abusive de l'augmentation de 102 M\$ du CDC du CGESR n'avait jusqu'à présent pas été distribuée.

La cause *MMV Capital Partners*²⁵ concernait l'abus potentiel des règles prévues au paragraphe 111(5) L.I.R. qui limitent l'utilisation de pertes lors de l'acquisition de contrôle d'une société. Une société à capital de risque (« MMVF ») a acquis 49 % des actions ordinaires avec droit de vote d'une société (« MMV ») en difficulté financière et a souscrit 1000 \$ pour un grand nombre d'actions ordinaires sans droit de vote, ce qui lui a donné plus de 99,9 % de la valeur des actifs de la société MMV.

MMVF a ensuite transféré à MMV un portefeuille de prêts de 86 M\$ US en contrepartie de la dette et des actions privilégiées. À la suite de l'acquisition du portefeuille, MMV a assuré le service du portefeuille de prêts existant et a généré des revenus imposables considérables. Elle a utilisé les pertes autres qu'en capital qu'elle avait accumulées au fil des ans pour éponger le revenu imposable généré par le portefeuille de prêts.

En statuant que la RGAÉ n'était pas applicable à cette affaire, la Cour canadienne de l'impôt a essentiellement conclu que lorsqu'un contribuable a acquis un intérêt économique de 100 % dans une société à perte – sans en acquérir le contrôle *de jure* –, il était en droit de transférer à cette société des actifs rentables, et ensuite d'utiliser les pertes autres qu'en capital pour mettre à l'abri le revenu imposable généré sur ces actifs rentables et ainsi contourner (sans en abuser) le paragraphe 111(5) L.I.R. Soulignant que le législateur a délibérément conservé la référence au contrôle *de jure* au paragraphe 111(5) L.I.R. au lieu d'adopter une norme *de facto*, la Cour a conclu qu'il n'y avait rien d'abusif dans la structure mise en place.

Dans l'affaire *Banque de Montréal*²⁶, la Cour d'appel fédérale a confirmé l'absence d'un avantage fiscal pour les fins d'application de la RGAÉ. Cette cause concernait une structure étagée de financement utilisée par la Banque de Montréal (« BMO ») pour financer ses

25. *MMV Capital Partners Inc. v. The Queen*, 2020 TCC 82.

26. *Canada c. Banque de Montréal*, 2020 CAF 82.

filiales américaines. Dans le cadre de la structure, BMO était associée à une société à responsabilité illimitée de la Nouvelle-Écosse (« NSULC »). BMO appréhendait de subir une perte en capital substantielle à la disposition des actions de NSULC en raison de l'appréciation de la valeur du dollar canadien par rapport au dollar américain. Toutefois, cette perte serait réduite du montant de tout dividende intersociétés déductible payé sur les actions de NSULC en vertu du paragraphe 112(3.1) L.I.R. Afin de contourner l'application de cette règle, qui s'applique catégorie par catégorie, NSULC a versé son premier dividende sur ses actions ordinaires sous forme de dividende en nature composé de ses actions privilégiées. Ensuite, tous les dividendes versés par NSULC ont été payés sur les actions privilégiées. Par conséquent, lorsque les actions ordinaires de NSULC ont été cédées en 2010 lors du démantèlement de la structure, BMO a affirmé que la perte en capital n'est pas réduite en vertu du paragraphe 112(3.1) L.I.R. en raison de l'application du paragraphe 39(2) L.I.R. visant les pertes sur change.

La Cour d'appel fédérale a confirmé qu'il n'y avait pas d'avantage fiscal de sorte que la RGAÉ ne pouvait s'appliquer puisque le paragraphe 112(3.1) L.I.R. ne se serait pas appliqué pour réduire la perte, même si les dividendes avaient été payés sur les actions ordinaires de NSULC. En effet, cette perte ne résulte pas de la « disposition d'une action » visée au paragraphe 112(3.1) L.I.R., mais bien de la « disposition de la monnaie d'un pays étranger » en raison de l'application du paragraphe 39(2) L.I.R.

En 2020, la cause *AL.T.A. Energy*²⁷ a sans doute été la plus importante en ce qui a trait à la RGAÉ. La Cour d'appel fédérale y a traité de la question d'abus dans un contexte international. Le contribuable, une société résidente du Luxembourg (« AL.T.A. Luxembourg »), a vendu les actions qu'elle détenait dans sa filiale en propriété exclusive qui était résidente du Canada (« AL.T.A. Canada »), réalisant un gain en capital d'environ 380 M\$. Selon AL.T.A. Luxembourg, ce gain en capital était exonéré de l'impôt au Canada en vertu de l'article 13 de la Convention Canada – Luxembourg (la « Convention »). AL.T.A. Canada exploitait une entreprise d'huile de schiste non conventionnelle dans la formation d'huile de schiste de Duvernay dans le nord de l'Alberta.

27. *Canada c. AL.T.A. Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2020 CAF 43.

Pour refuser cette exemption, l'ARC a d'abord invoqué l'application du paragraphe 13(4) de la Convention en vertu duquel le Canada conserve le droit d'imposer les gains en capital découlant de l'aliénation d'actions dont la valeur est principalement tirée de biens immobiliers. L'ARC prétendait qu'une partie substantielle de la participation d'AL.T.A. Canada demeurait un bien immobilier parce qu'elle n'avait fait du forage et de l'extraction que dans une petite partie de la zone qu'elle contrôlait et qu'elle aurait acquis les baux et les licences dans l'intention de les revendre à court terme. Subsidièrement, l'ARC a invoqué la RGAÉ.

En appel, l'ARC a admis que l'exemption prévue dans la Convention s'appliquait, mais elle a soutenu que les opérations en cause étaient abusives, et que la RGAÉ devait donc s'appliquer. Les parties ont convenu qu'il y avait eu un avantage fiscal et une opération d'évitement, mais divergeaient sur la question de l'abus. Ainsi, selon l'ARC, l'objet, l'esprit et le but des dispositions pertinentes de la Convention visaient à profiter uniquement : i) aux investisseurs du Luxembourg (mais pas aux simples résidents), ii) aux entités susceptibles de réaliser un revenu au Luxembourg, et iii) aux entités qui ont des liens commerciaux ou économiques avec le Luxembourg.

La Cour d'appel fédérale a rejeté l'argument du fisc et a conclu que l'exemption s'appliquait à tous les résidents du Luxembourg. Selon la Cour, la RGAÉ ne pouvait pas servir à justifier l'ajout d'une exigence qui n'était pas énoncée dans les dispositions de la Convention. La Cour a également rejeté l'argument de l'ARC selon lequel le chalandage fiscal constituait un abus.

Nous tenons à souligner que l'ARC a obtenu l'autorisation d'interjeter appel de la décision *AL.T.A. Energy* à la Cour suprême. Il s'agit d'un fait rare puisque c'est la première fois en dix ans²⁸ que la Cour suprême accepte d'entendre une cause impliquant la RGAÉ. De plus, il s'agirait de la toute première fois que la Cour suprême se prononcera sur l'application de la RGAÉ à une convention fiscale. Il va sans dire que la décision à venir de la Cour suprême est très attendue par la communauté fiscale et constituera potentiellement une décision phare en droit fiscal international au Canada.

28. Depuis l'arrêt *Cophthorne Holdings Ltd. c. Canada*, 2011 CSC 63.

Au Québec, la Cour d'appel a refusé d'appliquer la RGAÉ dans la cause *Custeau*²⁹. Cette affaire concernait deux frères qui étaient actionnaires d'une société en difficultés financières (la « Société »). En 1998, après certaines discussions, le Fonds régional de solidarité de l'Estrie et le Fonds de solidarité des travailleurs du Québec (les « Fonds ») offrent à la Société une aide financière sous forme de participation en actions ordinaires.

En raison de l'étalement du capital versé qui a eu lieu lors des opérations impliquant les Fonds, le capital versé des actions ordinaires des deux frères a été augmenté d'un montant substantiel. En 2003 et 2004, les frères planifient et exécutent le roulement des actions qu'ils détiennent dans la Société vers leur société de gestion respective (les « Gestions »). Ils utilisent alors leur exemption pour gain en capital disponible. Le but de ces roulements est de tirer profit du capital versé augmenté en 1998, par la dilution, pour subséquemment sortir les fonds des Gestions en franchise d'impôt. En 2006, ils effectuent une réduction du capital versé des actions qu'ils détiennent dans leur Gestion respective et retirent chacun, libres d'impôt, 499 050 \$ de plus que ce qu'ils ont investi dans la Société.

La Cour d'appel a confirmé la décision de première instance³⁰ et a refusé d'appliquer la RGAÉ invoquée par Revenu Québec. Selon elle, une motivation commerciale générale entre personnes sans lien de dépendance permet de conclure à l'absence d'opérations d'évitement. Ainsi, puisque les transactions en 1998 avaient été imposées par les Fonds, elles ne faisaient donc pas partie d'une planification fiscale.

De plus, selon la Cour d'appel, le lien entre des opérations survenues en 1998 et 2006 doit s'analyser du point de vue de la première. Ainsi, en 2006, les frères ont certainement tiré avantage d'une situation créée en 1998, mais la nature de ces transactions était commerciale et non fiscale. Il n'y a pas de « lien étroit » entre les opérations de 2006 et celles de 1998. Puisque la dilution du capital versé résulte de la conversion, de la subdivision et de la souscription d'actions en 1998 et qu'il ne s'agit pas d'une opération d'évitement ni d'une série d'opérations, on ne peut conclure à l'application de la RGAÉ aux opérations de 2006.

29. *Agence du revenu du Québec c. Custeau*, 2020 QCCA 1496.

30. *Custeau c. Agence du revenu du Québec*, 2018 QCCQ 5692.

Avec respect pour l'opinion contraire, nous croyons que la Cour d'appel applique erronément les enseignements de la Cour suprême dans l'arrêt *Copthorne*³¹ concernant la notion de série d'opérations. C'est comme si la Cour avait oublié que l'analyse rétrospective de la notion de série d'opérations doit s'effectuer du point de vue de l'opération que l'on tente de rattacher à une série.

Revenu Québec a déposé une demande de permission d'appel à la Cour suprême. Il serait intéressant de voir si la Cour acceptera de se pencher pour la première fois de son histoire sur l'application de la RGAÉ contenue dans une législation provinciale.

1.5 Gain en capital ou revenu d'entreprise

Encore une fois cette année, la qualification de revenus en tant que gain en capital ou revenus d'entreprise a été au cœur de la jurisprudence. Nous proposons de passer en revue les décisions marquantes sur le sujet.

Dans l'affaire *Bishara*³², un contribuable a vendu, entre 2009 et 2011, trois appartements en copropriété nouvellement construits. Plus précisément, le contribuable a acheté un appartement en avril 2008, pour lui, sa conjointe et ses deux enfants puis l'a vendu un an plus tard pour acheter et emménager dans un appartement plus spacieux. Cependant, en raison de sa rupture avec sa conjointe, il a acheté en décembre 2010 un autre appartement pour lui-même. Il a ensuite vendu ces deux appartements en mai 2011.

Alors que la Cour du Québec³³ avait considéré que les revenus découlant de ces transactions constituaient du revenu d'entreprise, notamment en raison de la récurrence des transactions, de la mise en vente quelques semaines après l'acquisition des immeubles, du recours à des courtiers immobiliers pour chacune des transactions et du fait que le contribuable ne résidait habituellement pas dans les immeubles, la Cour d'appel a infirmé cette décision.

Pour arriver à la conclusion que le contribuable avait réalisé un gain en capital, la Cour d'appel a souligné l'importance d'analyser l'intention du contribuable au moment de l'acquisition du bien.

31. *Copthorne Holdings Ltd. c. Canada*, préc., note 28, par. 55-56.

32. *Bishara c. Agence du revenu du Québec*, 2020 QCCA 854.

33. *Bishara c. Agence du revenu du Québec*, 2018 QCCQ 7993.

Après avoir cité la décision phare de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Canada Safeway*³⁴ portant sur la question de l'intention secondaire, la Cour a conclu que le contribuable a fourni une explication cohérente de ses multiples déménagements qui n'incluait aucune motivation à réaliser un profit à court terme et que les explications fournies par le contribuable présentaient le degré de précision et de vraisemblance nécessaires, et étaient dûment étayées par une preuve convaincante présentée au procès.

L'importance de se munir de telles preuves a également été soulignée par la Cour d'appel du Québec dans l'affaire *Immeubles Zamora*³⁵. Alors qu'une société en commandite avait été constituée dans le cadre d'un appel d'offres pour la construction d'une résidence pour personnes âgées, les contribuables avaient traité les revenus provenant de la vente des parts dans la société en commandite comme un gain en capital. Quoique les contribuables étaient catégoriques sur le fait qu'ils n'avaient pas envisagé de vendre leurs parts dans la société en commandite, la Cour d'appel, à l'instar du juge de première instance³⁶, a considéré bien difficile de leur donner raison en l'absence de preuve documentaire corroborant leur position. Notons que plusieurs autres indices factuels objectifs permettaient de déduire le caractère commercial de l'opération, et ce, malgré l'historique d'affaires des contribuables qui consistait à exploiter les résidences de personnes âgées (et non pas à les « flipper »). La Cour a également rappelé que le caractère isolé d'une transaction n'est pas, en soi, décisif dans la qualification du revenu généré par une vente.

La cause *Chevalier*³⁷ concernait la qualification du revenu réalisé par une contribuable en vendant en lots un terrain détenu en immobilisation depuis une quinzaine d'années. Revenu Québec prétendait que le lotissement du terrain transformait chaque lot en un bien en inventaire. Dans cette affaire (où la contribuable a eu gain de cause), plusieurs éléments militaient en faveur d'une qualification de ce revenu comme un gain en capital : la contribuable n'avait aucune autre intention au moment de l'acquisition du terrain que celle d'occuper la résidence qui y était présente, elle n'a jamais entretenu le terrain afin d'en augmenter la valeur, elle a

34. *Canada Safeway Limited c. Canada*, 2008 CAF 24.

35. *Immeubles Zamora ltée c. Agence du revenu du Québec*, 2020 QCCA 894.

36. *Gestions CBR Migliara inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2018 QCCQ 7864.

37. *Chevalier c. Agence du revenu du Québec*, 2020 QCCQ 2220.

toujours utilisé le terrain à des fins résidentielles. Aucune preuve ne permettait de soulever un doute sur les intentions de la contribuable, lesquelles n'ont vraisemblablement pas changé lorsqu'elle a répondu à une offre non sollicitée de la part du propriétaire du lot voisin. La Cour du Québec a ainsi réitéré le principe énoncé récemment par la Cour d'appel dans l'affaire *Latulippe*³⁸ selon lequel le simple fait de vouloir obtenir le meilleur prix lors de la vente d'un immeuble n'est pas suffisant pour conclure qu'il s'agit d'un projet comportant un risque ou une affaire à caractère commercial. Ainsi, pour qu'un bien qui est acheté et détenu comme bien en immobilisation devienne un bien en inventaire, l'intention du contribuable et l'usage qu'il fait du bien doit changer après l'achat initial, ce qui n'était pas le cas dans cette cause.

1.6 Recours en annulation

Alors que les décisions de la Cour suprême dans les affaires *Jean Coutu*³⁹ et *Fairmont*⁴⁰ rendues en décembre 2016 ont substantiellement restreint la possibilité pour les contribuables d'utiliser le recours en rectification pour corriger des contrats ayant causé des conséquences fiscales indésirables, les contribuables se sont tournés avec succès en 2020 vers le recours en annulation (ou de son équivalent en common law qui est le recours en rescision) afin d'éliminer les conséquences fiscales inattendues découlant des transactions complétées.

Dans l'affaire *Cameus*⁴¹, la Cour supérieure a été saisie d'une demande d'annulation en vertu de l'article 1439 C.c.Q. Il s'agissait d'une planification successorale standard qui impliquait dans une première étape en 2010 le rachat de 99 000 actions détenues par l'actionnaire de la société (monsieur Fontaine). Dans un deuxième temps en 2011, un terrain appartenant à la conjointe de monsieur Fontaine a été transféré à la société selon le mécanisme de roulement prévu à l'article 85 L.I.R.

38. *Latulippe c. Agence du revenu du Québec*, 2019 QCCA 2177. Cette cause impliquait les propriétaires d'un immeuble locatif qui décident de le vendre et, avant de ce faire, le transforment en copropriétés indivises pour optimiser le profit. La Cour d'appel a conclu que les contribuables avaient réalisé un gain en capital et non un revenu d'entreprise.

39. *Groupe Jean Coutu (PJC) inc. c. Canada (Procureur général)*, 2016 CSC 55.

40. *Canada (Procureur général) c. Hôtels Fairmont Inc.*, 2016 CSC 56.

41. *Fontaine c. Cameus inc.*, 2020 QCCS 1357.

Une vérification de l'ARC a révélé que monsieur Fontaine ne détenait au départ que 55 000 actions dans la société, de sorte que le rachat en 2010 résulta en un dividende imposable et un gain en capital pour lui. De plus, le roulement en 2011 ne pouvait pas non plus se faire en franchise d'impôt en raison de l'écart entre la juste valeur marchande (la « JVM ») de l'immeuble transféré et la JVM de la contrepartie reçue.

Devant ces conséquences fiscales inattendues, et étant donné que la rectification n'était pas une solution possible⁴², monsieur Fontaine et la société ont demandé l'annulation des transactions concernées.

La Cour a conclu que les impératifs économiques de la planification effectuée sont au cœur même de la décision d'aller de l'avant avec le rachat d'actions et le transfert de l'immeuble et constituent des considérations principales de ces transactions. Par conséquent, la Cour en a permis l'annulation. De plus, la Cour n'a pas retenu l'argument des autorités fiscales, argument selon lequel on était en présence d'erreurs inexcusables qui empêcheraient l'annulation en vertu de l'article 1400 C.c.Q. En ce sens, la Cour a souligné que monsieur Fontaine s'était fié à son comptable en plus d'avoir communiqué avec des employés de l'ARC, avant de mettre en œuvre sa planification fiscale.

Nous sommes d'avis que la requête en annulation dans l'affaire *Cameus* aurait dû être présentée et accueillie en vertu de l'article 1407 C.c.Q. plutôt que l'article 1439 C.c.Q.⁴³. Outre cette remarque technique, nous soulignons également que la nature non agressive de la planification défectueuse semble avoir influencé la conclusion de la Cour dans cette cause⁴⁴.

Dans l'affaire *Collins Family Trust*⁴⁵, la Cour d'appel de la Colombie-Britannique a rendu une décision surprenante concernant une demande de rescision introduite par des contribuables. La planification défectueuse à l'origine de la demande prévoyait la création d'une fiducie familiale avec une société de portefeuille en tant que bénéficiaire, un prêt de la société de portefeuille à la fiducie qui

42. *Ibid.*, par. 35-36.

43. En effet, c'est l'article 1407 C.c.Q. qui prévoit la possibilité de demander l'annulation d'un contrat devant le tribunal pour motif de vice de consentement.

44. *Fontaine c. Cameus inc.*, préc., note 41, par. 85.

45. *Collins Family Trust v. Canada (Attorney General)*, 2020 BCCA 196.

servait à acheter des actions d'une société opérante détenues par la société de portefeuille et le paiement de dividendes sur des actions achetées de la société opérante à la fiducie. Aucun impôt sur le revenu ne serait payable par la fiducie sur les dividendes de la société opérante puisque le revenu de dividendes était attribué à la société de portefeuille en vertu du paragraphe 75(2) L.I.R. De plus, la société de portefeuille n'était pas imposable sur les dividendes reçus en vertu du paragraphe 112(1) L.I.R.

Suivant la mise en œuvre de la structure, une décision de la Cour d'appel fédérale⁴⁶ a confirmé que la compréhension des contribuables relativement à la portée du paragraphe 75(2) était erronée et rendait la structure mise en place fiscalement déficiente. Conséquemment, dans sa cotisation aux contribuables, l'ARC a invoqué que les dividendes devaient être inclus dans le revenu de la fiducie et que, subsidiairement, la RGAÉ s'appliquerait à la structure.

Par une requête en rescision, les contribuables ont demandé d'annuler les opérations en cause. La Cour d'appel de la Colombie-Britannique avait déjà permis l'annulation dans une cause avec des faits très similaires dans l'affaire *Pallen Trust*⁴⁷. Bien que *Pallen Trust* soit antérieure aux arrêts *Fairmont* et *Jean Coutu* rendus par la Cour suprême, la Cour s'est dite d'avis que ces arrêts n'avaient pas écarté les principes exprimés et mis en application dans cette cause. La Cour a donc permis l'annulation de la structure et a confirmé que l'annulation restait possible dans des circonstances impliquant une erreur causale de gravité suffisante. Cette décision semble contredire la décision de la Cour d'appel de l'Ontario rendue en 2018 dans l'affaire *Canada Life Insurance*⁴⁸ où la Cour s'est fondée sur les enseignements de la Cour suprême en matière de rectification pour refuser une demande de rescision des contribuables.

Il serait intéressant de suivre les développements jurisprudentiels sur cette question dans les prochaines années, tant en droit civil québécois que dans les provinces de common law. À l'instar de la rectification, nous croyons que le recours en annulation ne devrait pas être utilisé par les contribuables et leurs conseillers comme un outil de planification fiscale rétroactive ni comme « une invitation à se lancer dans des planifications fiscales audacieuses,

46. *Canada c. Sommerer*, 2012 CAF 207.

47. *Re Pallen Trust*, 2015 BCCA 222.

48. *Canada Life Insurance Company of Canada v. Canada (Attorney General)*, 2018 ONCA 562.

en se disant qu'il leur sera toujours possible de refaire leurs contrats rétroactivement en cas d'échec de ces planifications »⁴⁹.

1.7 Sociétés de personnes et activités illicites

En juin 2019, l'affaire *Raposo*⁵⁰, où la Cour d'appel fédérale a dû se pencher sur le principe de complémentarité, a donné lieu à une conclusion pour le moins surprenante. En vertu de ce principe codifié à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*⁵¹, l'interprétation d'une notion de droit privé non définie dans une loi fédérale nécessite qu'on s'en remette au droit privé de la province dans laquelle la loi fédérale trouve application.

Dans cette cause, le contribuable et les trois autres membres du « clan Raposo » étaient impliqués dans le trafic et la vente de cocaïne dans la région de Gatineau. L'ARC a soutenu qu'en tant que membre d'une société de personnes, le contribuable était solidairement responsable en vertu du paragraphe 272.1(5) de la *Loi sur la taxe d'accise*⁵² pour la totalité de la taxe non perçue par le clan Raposo sur les ventes de cocaïne. Puisque la notion de « société de personnes » n'était pas définie dans la L.T.A., il fallait donc se référer au *Code civil du Québec*. Or, l'article 1413 C.c.Q. prévoit qu'un contrat dont l'objet est interdit par la loi ou contraire à l'ordre public est nul.

La Cour d'appel fédérale, tout comme le juge de première instance⁵³, a estimé qu'à la lumière de l'article 1413 C.c.Q., le clan Raposo ne pouvait pas constituer une société de personnes, car le trafic de stupéfiants est interdit par la loi. Conséquemment, la Cour a annulé la cotisation à l'encontre du contribuable.

La Cour a pris le soin de souligner que ce n'est pas la possibilité qu'une dette fiscale puisse découler d'activités illégales qui est en jeu, mais uniquement les modalités d'une telle dette⁵⁴. La Cour a semblé préoccupée par des questions d'équité pour les contribuables dans le contexte d'activités illégales. Elle écrit au paragraphe 37 de la décision :

49. *Québec (Agence du revenu) c. Services Environnementaux AES inc.*, 2013 CSC 65, par. 54.

50. *Canada c. Raposo*, 2019 CAF 208.

51. L.R.C. 1985, ch. I-21.

52. L.R.C. 1985, ch. E-15 (ci-après « L.T.A. »).

53. *Raposo c. La Reine*, 2018 CCI 81.

54. *Canada c. Raposo.*, préc., note 50, par. 62.

Prenons une situation où les autorités fiscales en viendraient à cotiser un contribuable solidairement pour l'entière d'une dette fiscale résultant des activités commerciales d'une organisation criminelle à laquelle le contribuable appartient. Tout porte à croire que, dans un tel cas, ce contribuable n'aurait alors à sa disposition, vu l'illicéité de ses activités, aucun recours pour réclamer de ses codébiteurs leur portion respective de la dette totale devant un tribunal civil. Ses codébiteurs se trouveraient donc avantagés par cette application « à la pièce » des règles du C.c.Q.

Il importe de se rappeler qu'aux fins de la L.T.A., une société de personnes est une personne⁵⁵, ce qui n'est pas le cas en vertu de la L.I.R.⁵⁶. Cette décision n'est donc pas transposable à la lumière de la L.I.R., mais impose néanmoins des exigences onéreuses sur les épaules du fisc chargé de cotiser et de recouvrir des taxes dans le contexte d'activités illégales, rendant du même coup la règle contenue au paragraphe 272.1(5) L.T.A. inapplicable aux organisations criminelles, du moins au Québec.

Soulignons que l'ARC avait initialement soutenu que la responsabilité solidaire des membres du clan Raposo découlait du second alinéa de l'article 1525 C.c.Q. Cette disposition prévoit que la solidarité se présume « entre les débiteurs d'une obligation contractée pour le service ou l'exploitation d'une entreprise ». Cette position a été abandonnée en première instance au profit du paragraphe 272.1(5) L.T.A. Il aurait été judicieux pour le fisc de maintenir l'argument basé sur l'article 1525 C.c.Q., à titre d'argument subsidiaire⁵⁷.

1.8 Imposition des années prescrites et pénalité pour faute lourde

La L.I.R. prévoit, d'une part, la possibilité pour le fisc d'émettre une cotisation pour des années prescrites dans le cas de la présen-

55. Voir la définition du terme « personne » au paragraphe 123(1) L.T.A.

56. Aux fins de la LIR, une société de personnes est traitée en tant qu'une personne distincte uniquement aux fins du calcul du revenu en vertu de l'article 96 L.I.R.

57. En effet, comme souligné par la Cour d'appel au paragraphe 60 de son jugement, les seules décisions ayant conclu à la possibilité de tenir solidairement responsables des membres d'un groupe pour les dettes fiscales relatives aux taxes résultant de leurs activités illégales, soit *Clermont c. La Reine*, 2017 CCI 32, et *Pham c. Agence du revenu du Québec*, 2018 QCCQ 1331, se fondaient sur l'article 1525 C.c.Q. Cependant, cet argument était irréconciliable avec l'argument principal et n'allait pas nécessairement être retenu par le tribunal; et nous oublions pas non plus qu'après coup, tout est toujours plus facile.

tation erronée des faits par un contribuable⁵⁸, et d'autre part, d'infliger une pénalité équivalant à 50 % de l'impôt payable en cas de faute lourde commise par le contribuable dans la préparation de sa déclaration de revenus⁵⁹. Bien que certains croient que les critères pour l'application de ces dispositions sont interchangeable, notamment parce que dans les deux cas le fardeau de démontrer la conduite fautive du contribuable repose sur l'ARC, la jurisprudence rendue en 2020 a illustré qu'il s'agit bien de dispositions distinctes comportant des exigences statutaires différentes.

Dans la cause *Gestion Cholette*⁶⁰, en raison de la négligence de son comptable externe, le contribuable avait omis d'inclure, dans son revenu net, des dividendes imposables totalisant 920 700 \$ reçus en 2010 de filiales tout en se prévalant d'une déduction dans le calcul du revenu imposable de ce même montant en vertu du paragraphe 112(1) L.I.R.

En concluant que l'ARC était en droit d'émettre une cotisation pour l'année en question au-delà de la période normale de cotisation, la Cour canadienne de l'impôt a conclu que le défaut d'examiner la déclaration de revenu du contribuable et le fait de ne pas interroger le comptable pour s'assurer de l'exactitude des renseignements contenus dans la déclaration démontrent un manque de diligence raisonnable de la part des dirigeants du contribuable. Considérant les compétences, l'expérience et les connaissances des dirigeants du contribuable, la Cour a estimé qu'ils auraient été en mesure de découvrir l'erreur, s'ils avaient pris la peine de vérifier la déclaration comme une personne prudente et diligente⁶¹.

Dans l'affaire *Grewal*⁶², la Cour fédérale devait déterminer s'il était raisonnable pour l'ARC d'infliger une pénalité pour faute lourde selon le paragraphe 163(2) L.I.R. En 2014, le contribuable avait fait une divulgation volontaire pour ses années d'imposition 2004 à 2013 en fournissant des informations relatives à ses intérêts dans certaines sociétés au Canada et à l'étranger et en dévoilant pour la première fois au fisc des transactions ayant des conséquences fiscales. L'ARC a accepté la demande de divulgation du

58. 152(4)a)(i) L.I.R.

59. 163(2) L.I.R.

60. *Gestions Cholette Inc. c. La Reine*, 2020 CCI 75.

61. *Ibid.*, par. 77.

62. *Grewal c. Canada (Revenu national)*, 2020 CF 356.

contribuable et a établi une nouvelle cotisation sur la base de ces nouvelles informations sans infliger de pénalité.

Toutefois, à la suite d'une vérification en 2018, l'ARC a déterminé des revenus additionnels du contribuable pour les années d'imposition 2007 à 2013, lesquels revenus étaient imposables en vertu du paragraphe 246(1) L.I.R. L'ARC était d'avis que ces sommes n'avaient pas été déclarées dans le cadre de la divulgation volontaire et que cette omission pouvait justifier que soit infligée une pénalité pour faute lourde prévue au paragraphe 163(2) L.I.R.

La Cour fédérale a conclu que la décision de l'ARC d'infliger la pénalité était raisonnable. Elle a rejeté la prétention selon laquelle le contribuable avait une attente légitime de ne pas se voir infliger une pénalité en raison de l'acceptation par l'ARC de la divulgation volontaire. De plus, la Cour s'est dite d'avis que le contribuable était mal placé pour soutenir que le paragraphe 246(1) L.I.R. est une disposition « obscure » de la loi, car il est lui-même un comptable d'expérience et qu'il a consulté des professionnels de la fiscalité à plusieurs reprises à travers les années. Enfin, la Cour fédérale a également rejeté l'argument avancé par le demandeur selon lequel l'ARC lui aurait fait la promesse qu'aucune pénalité ne serait infligée.

La décision de la Cour fédérale dans l'affaire *Grewal* paraît à première vue particulièrement sévère pour le contribuable et constitue un élément dissuasif pour tout contribuable qui considère faire des divulgations volontaires. Néanmoins, sur la base des faits, nous ne sommes pas convaincus qu'elle sera infirmée par la Cour d'appel fédérale. Il importe de se rappeler que la décision de la Cour fédérale se prononce sur la légalité et la nature raisonnable de la décision d'infliger la pénalité et ne se prononce nullement sur le bien-fondé de la cotisation. Ce rôle incombe au tribunal spécialisé chargé de trancher des appels de cotisation en vertu de la L.I.R., à savoir la Cour canadienne de l'impôt. C'est la Cour canadienne de l'impôt qui, éventuellement, aura à trancher la question de savoir si l'article 246 L.I.R. s'appliquerait en l'espèce et, dans l'affirmative, si la pénalité du paragraphe 163(2) L.I.R. devrait être maintenue. Or, comme nous allons le voir, le fardeau de l'ARC pour justifier que soit infligée une telle pénalité est plutôt difficile à satisfaire.

Dans l'affaire *Deyab*⁶³, l'ARC avait émis des cotisations d'environ 2,4 M\$ à l'égard du contribuable en tant qu'avantage à

63. *Deyab v. Canada*, 2020 FCA 222.

l'actionnaire reçu de M.D. Consulting 2005 Inc. (la « société ») au cours des années 2007 à 2011. Ces cotisations avaient été émises en dehors de la période normale de nouvelle cotisation. Le contribuable s'est également vu infliger des pénalités pour faute lourde prévue au paragraphe 163(2) L.I.R. pour chacune des années en question.

Le contribuable a admis avoir reçu les sommes en question de la part de la société, mais a prétendu qu'il s'agissait de remboursements de sommes qu'il avait précédemment prêtées à la société. Cependant, le contribuable n'a pas produit de preuves satisfaisantes pour appuyer ses prétentions et a admis que la société ne tenait pas de registres des comptes de prêts de ses actionnaires.

En confirmant la conclusion de la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle l'ARC pouvait émettre une cotisation pour des années au-delà de la période normale de nouvelle cotisation, la Cour d'appel fédérale a conclu que l'ARC avait établi une preuve *prima facie* que les retraits constituaient un revenu pour le contribuable, et que l'omission de le reporter constituait une fausse déclaration. De plus, cette fausse déclaration était imputable à la négligence ou à l'insouciance du contribuable de ne pas tenir correctement un compte de prêt d'actionnaires, ce qui aurait peut-être pu justifier le paiement des sommes en sa faveur.

Cependant, la Cour d'appel a annulé la pénalité pour faute lourde en précisant que l'omission du contribuable de tenir des registres appropriés qui auraient pu établir que la société remboursait les sommes qui lui étaient dues (si elles avaient été correctement enregistrées) n'établissait pas pour autant un degré élevé de négligence équivalant à un acte intentionnel de la part du contribuable ni qu'il lui était indifférent de savoir s'il se conformait à la L.I.R.

La Cour d'appel fédérale a rappelé que les exigences relatives à l'ouverture d'une année prescrite sont remplies si la fausse déclaration est attribuable à la négligence ou à l'inattention, sans qu'il soit nécessaire de se demander si la fausse déclaration était attribuable à un manquement délibéré. En revanche, la pénalité prévue au paragraphe 163(2) L.I.R. ne peut être imposée que si la conduite du contribuable équivaut à une négligence grave.

Ainsi, la Cour a précisé, d'une part, que les exigences prévues par la loi en matière d'ouverture d'une année prescrite diffèrent de celles visant une pénalité pour faute lourde, et que, d'autre part, le

défaut du contribuable de fournir une explication crédible du revenu non déclaré ne justifierait pas nécessairement qu'une pénalité soit infligée pour faute lourde.

1.9 Responsabilité des administrateurs

La responsabilité personnelle des administrateurs pour la dette fiscale de leur société en difficulté a été reconnue dans deux décisions des tribunaux d'appel rendues en 2020. Ces décisions ont démontré encore une fois l'application étendue de ces dispositions ainsi que leur interaction parfois surprenante avec d'autres dispositions des lois fiscales.

Au Québec, l'affaire *Demers*⁶⁴ concernait l'administrateur d'une société qui exploitait une équipe de hockey professionnel mineur qui a joué dans la Ligue nord-américaine de hockey de 2004 à 2008. À partir de 2006, la société a modifié sa structure afin de traiter ses joueurs comme des travailleurs autonomes dans l'objectif de réduire les coûts opérationnels. Selon Revenu Québec, les joueurs étaient des employés. Elle a donc produit une cotisation au contribuable pour les retenues à la source non remises sur le salaire versé à ces joueurs⁶⁵. La Cour d'appel a confirmé la décision de première instance⁶⁶ et a conclu que les joueurs étaient bien des employés de la société. En effet, les joueurs n'étaient pas inscrits aux fins des taxes et n'avaient pas facturé leurs services à la société. De plus, ils avaient tous refusé de signer un contrat type qui ne reflétait pas la réalité factuelle et qui énonçait que les joueurs étaient des travailleurs autonomes.

La Cour d'appel a également rejeté la défense de diligence raisonnable du contribuable laquelle reposait sur la proposition selon laquelle sa conseillère fiscale l'avait avisé que les joueurs étaient des travailleurs autonomes. En rejetant cette défense, la Cour a souligné que l'opinion de la conseillère était basée sur des faits inexacts facilement vérifiables. Cette opinion n'était pas conforme à l'état de la jurisprudence sur la question.

64. *Demers c. Agence du revenu du Québec*, 2020 QCCA 681. Permission d'appel à la Cour suprême refusée, 2021 CanLII 1099(CSC).

65. Conformément aux articles 24.0.1 et 24.0.2 de la *Loi sur l'administration fiscale*, préc., note 9.

66. *6094350 Canada inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2018 QCCQ 556.

Par ailleurs, la Cour d'appel a infirmé la décision de première instance en ce qui a trait à l'ouverture des années prescrites en concluant que Revenu Québec était justifié d'émettre une cotisation pour des années au-delà de la période normale de nouvelle cotisation. La Cour a souligné que le prétendu changement de statut des joueurs ne s'est jamais matérialisé sur le plan opérationnel et qu'il était strictement motivé par la volonté de la société de ne plus payer de retenues à la source. Selon la Cour, l'incurie ou l'omission volontaire de la société, alors qu'elle tente visiblement de s'esquiver de ses obligations fiscales, justifie l'ouverture des années prescrites.

Dans la cause *Colitto*⁶⁷, la Cour d'appel fédérale a eu à se prononcer sur l'interaction entre l'article 227.1 L.I.R., lequel régit la responsabilité des administrateurs, et l'article 160 L.I.R., lequel permet d'émettre une cotisation à un contribuable pour la dette fiscale d'un autre contribuable dans certains cas. Cette cause impliquait monsieur Colitto, administrateur et actionnaire de Core Precision Technologies Ltd. (la « société »), et conjoint de la contribuable. Durant l'année 2008, la société a failli à ses obligations de retenues à la source en vertu de la L.I.R. Au cours de cette même année, monsieur Colitto a transféré à la contribuable (son épouse) la part qu'il détenait dans deux immeubles en contrepartie d'une somme symbolique de 4 \$. La juste valeur marchande des biens transférés s'élevait à 228 750 \$.

La société a été cotisée pour ses manquements fiscaux et a choisi de ne pas contester les cotisations. La dette fiscale de la société a été reconnue par jugement et a fait l'objet d'une exécution, mais celle-ci n'a pu couvrir la somme prévue au jugement. Conséquemment, en 2011, l'ARC a délivré des avis de cotisation à monsieur Colitto pour le montant de la dette fiscale de la société. En 2016, l'ARC a réclamé à la contribuable, en vertu de l'article 160 L.I.R., la somme de 228 746 \$ relativement aux transferts effectués par son époux en 2008.

En première instance, la Cour canadienne de l'impôt⁶⁸ a annulé la cotisation émise à l'égard de la contribuable parce qu'elle a conclu que l'obligation de monsieur Colitto en tant qu'administrateur de la société ne débutait pas avant 2011, moment du défaut d'exécution de la créance fiscale de la société. Par conséquent, la

67. *Canada c. Colitto*, 2020 CAF 70. Permission d'appel à la Cour suprême refusée 2020 CanLII 68943 (CSC).

68. *Colitto c. La Reine*, 2019 CCI 88.

Cour a soutenu que les transferts n'étaient pas couverts par l'article 160 L.I.R.

La Cour d'appel fédérale a infirmé la décision de la Cour canadienne de l'impôt à la suite d'une analyse textuelle, contextuelle et téléologique du paragraphe 227.1(1) L.I.R. Elle a souligné que cette disposition sur la responsabilité des administrateurs a été adoptée pour dissuader les sociétés, surtout lorsqu'elle faisait face à des difficultés financières, de choisir de ne pas satisfaire son obligation de verser les impôts afin de payer des créanciers dont les réclamations semblent plus pressantes. Selon la Cour d'appel, l'interprétation retenue en première instance donnerait à l'administrateur beaucoup de temps, après que la société se trouve en défaut de paiement, pour réorganiser ses finances de manière à éviter de se trouver personnellement responsable de la dette. Selon la Cour d'appel, le législateur ne peut avoir eu l'intention de permettre que la disposition sur la responsabilité des administrateurs soit contournée, comme c'était le cas en l'espèce. Les cotisations en vertu de l'article 160 L.I.R. étaient donc bien fondées.

Il s'agit d'une décision qui illustre la volonté de la Cour d'appel fédérale d'interpréter très largement l'article 227.1 L.I.R., nonobstant les conséquences collatérales importantes qu'une telle lecture peut avoir pour la responsabilité fiscale d'un tiers, en l'occurrence la conjointe de l'administrateur.

1.10 Ordre de produire des documents par le fisc

En vertu du droit fiscal canadien, le fisc bénéficie de pouvoirs considérables en matière de demande de renseignements. Deux décisions rendues en 2020 illustrent l'étendue de ce pouvoir qui peut viser à établir l'assujettissement des tiers, tant au régime fiscal canadien qu'à un régime fiscal étranger.

Dans l'affaire *Roofmart*⁶⁹, l'ARC cherchait à établir si les entrepreneurs, qui avaient acheté des matériaux et des fournitures de toiture et de construction auprès du contribuable, avaient respecté leurs obligations en vertu de la L.I.R. et de la L.T.A. L'ARC a donc demandé à la Cour fédérale l'autorisation de signifier une demande péremptoire de renseignements au contribuable concernant ses

69. *Roofmart Ontario Inc. v. Minister of National Revenue*, 2020 FCA 85.

clients commerciaux conformément au paragraphe 231.2(3) L.I.R. et à l'article 289 L.T.A. Plus particulièrement, l'ARC cherchait à obtenir :

- a) la dénomination sociale, le nom commercial, la personne-ressource, l'adresse de l'entreprise, le code postal et tous les numéros de téléphone au dossier des clients;
- b) le numéro d'entreprise des clients, s'il est connu;
- c) les transactions détaillées des clients, y compris les dates de facturation, les numéros de facture, le montant total des ventes, le mode de paiement et l'adresse de livraison;
- d) tous les renseignements sur les comptes bancaires des clients (y compris les numéros de transit, d'institution et de compte) provenant des demandes de crédit et/ou autrement conservés par le contribuable dans ses dossiers.

Le contribuable prétendait que la demande était trop large et que l'ARC n'avait pas démontré que le groupe ciblé par la demande péremptoire faisait l'objet d'une vérification de sorte que le critère prévu par l'alinéa 231.2(3)b) L.I.R. n'était pas satisfait.

L'ARC argumentait plutôt que les personnes non désignées étaient identifiables. L'ARC a expliqué que le groupe ciblé par cette demande était fondé sur une étude du ministère du Travail de l'Ontario qui avait révélé qu'environ 28 % des activités de l'industrie de la construction résidentielle ne sont pas déclarées ou ne le sont qu'en partie.

La Cour d'appel fédérale a confirmé la décision de première instance⁷⁰ qui avait autorisé la demande péremptoire puisque les conditions énoncées au paragraphe 231.2(3) L.I.R. étaient remplies. Ainsi, la Cour d'appel fédérale a déterminé que la demande péremptoire identifiait un groupe vérifiable, et que le fait que la demande péremptoire vise un nombre non précisé ou important de comptes ou qu'une quantité importante d'informations financières puisse être saisie n'affectait pas sa validité. Enfin, la Cour précise que l'ARC ne devait pas obligatoirement établir que les informations demandées visaient une vérification qui serait déjà en cours⁷¹.

70. *Canada (Revenu national) c. Roofmart Ontario Inc.*, 2019 CF 506.

71. *Roofmart Ontario Inc. v. Minister of National Revenue*, préc., note 69, par. 45. Ce principe a été énoncé notamment dans la cause *M.R.N. c. Chambre immobilière du Grand Montréal*, 2007 CAF 346, par. 19, 42-43.

Dans l'affaire *Blue Bridge*⁷², l'ARC avait envoyé des demandes péremptoires à la Société de fiducie Blue Bridge (« Blue Bridge ») qui agissait en tant que fiduciaire de 14 fiducies (les « fiducies »), dont Jonction Trust et Chaudière Trust. Ces demandes concernaient des résidents français (possiblement des bénéficiaires des fiducies) qui étaient dans la ligne de mire de l'administration fiscale française. Pour formuler ces demandes, l'ARC s'est fondée sur l'obligation d'échanges de renseignements prévue à l'article 26 de la Convention fiscale entre le Canada et la France (la « Convention »).

Blue Bridge a saisi la Cour fédérale afin qu'elle déclare invalides les demandes de l'ARC. Blue Bridge a également attaqué la légalité des dispositions alléguées de la législation française. Plus précisément, Blue Bridge a soutenu que la France cherchait à imposer des bénéficiaires potentiels et discrétionnaires sur un capital canadien provenant des fiducies. N'ayant aucun *nexus* avec la France, les actifs de ces fiducies n'étaient pas imposables en vertu de la Convention. Par conséquent, les documents et les informations requis par la France visaient clairement un impôt illégal. Ainsi, Blue Bridge a prétendu que la Convention n'autorisait pas la France à demander à l'ARC de recourir aux pouvoirs que lui confère la L.I.R. pour exiger les documents et les renseignements en question.

La Cour fédérale a retenu l'argument de l'ARC selon lequel elle n'avait pas la compétence requise pour disposer des questions soulevées par Blue Bridge et que ces questions étaient irrecevables, car elles demandaient à la Cour de se prononcer sur le fond d'un litige qui oppose Blue Bridge et la France, et non l'ARC, et ce, sans que l'ARC ou la Cour n'aient eu pleinement connaissance de l'ensemble des faits pertinents. La Cour fédérale a indiqué que son rôle se limitait plutôt à déterminer si les conditions de l'article 26 de la Convention, visant à favoriser l'échange de renseignements fiscaux entre les États, et celles énoncées à l'article 231.7 L.I.R., visant à ordonner aux fiducies de fournir les renseignements et les documents requis par l'ARC, ont été satisfaites, ce qui était le cas en l'espèce.

La Cour a souligné qu'il n'appartenait pas à Blue Bridge de juger de l'opportunité des choix législatifs fiscaux de la France ni de priver son administration fiscale des renseignements utiles à exercer ses fonctions de vérification. Accepter l'interprétation de Blue Bridge irait à l'encontre de l'objectif premier de l'article 26 de la

72. *Société de fiducie Blue Bridge Inc. c. Canada (Revenu national)*, 2020 CF 893.

Convention qui est de favoriser, dans la mesure la plus large possible, la portée de l'échange de renseignements entre les deux autorités fiscales.

Enfin, la Cour a précisé que l'obligation de loyauté d'un fiduciaire ne saurait faire échec à l'application de lois fiscales, dont la L.I.R. – où sont prévues les demandes péremptoires – laquelle est d'ordre public poursuivant un objectif urgent et réel. Conséquemment, la Cour a exercé son pouvoir discrétionnaire d'ordonner à Blue Bridge de fournir les renseignements et les documents demandés par l'ARC.

Blue Bridge a porté cette décision en appel. L'audition devant la Cour d'appel fédérale a eu lieu le 9 février 2021. Nous croyons que la décision à venir de la Cour d'appel fédérale dans cette cause constituera une décision phare de la prochaine année dans le domaine de la fiscalité et des fiducies.

1.11 Lien de dépendance entre personnes non liées

Dans l'affaire *Keybrand*⁷³, la Cour d'appel fédérale a apporté des précisions importantes sur des critères à utiliser pour conclure à l'existence d'un lien de dépendance entre des personnes non liées⁷⁴.

Dans cette cause, le contribuable et sa société mère (« BWS ») s'étaient portés garants de prêts consentis à une société *start-up* (« Vidabode ») par GE Capital. Afin de financer la libération des prêts de GE Capital à la suite d'un défaut de paiement de Vidabode, le contribuable avait souscrit 19,5 millions de dollars dans les actions ordinaires de Vidabode, ce qui a permis au contribuable de détenir environ 39 % des actions ordinaires de Vidabode, en plus de 41 % des actions déjà détenues par BWS. À la suite de difficultés financières additionnelles, Vidabode a déposé son bilan.

Le contribuable a demandé la déduction d'une perte déductible au titre d'un placement d'entreprise (« PDTPE ») de près de 10 M\$

73. *Keybrand Foods Inc. v. Canada*, 2020 FCA 201.

74. Rappelons-nous qu'en vertu de l'alinéa 251(1)a) L.I.R., deux personnes liées sont réputées avoir un lien de dépendance, tandis que la question de savoir si des personnes non liées entre elles ont un lien de dépendance à un moment donné est une question de fait (251(1)c) L.I.R.).

réalisé lors de la disposition réputée des actions dans une *start-up* (Vidabode), lorsque cette dernière est devenue insolvable. La Cour devait donc déterminer si le contribuable avait un lien de dépendance avec Vidabode lorsqu'il a acquis les actions de cette dernière.

Si le contribuable et Vidabode avaient un lien de dépendance, le prix de base rajusté des actions de Vidabode acquises par le contribuable serait de 19,3 M\$, soit le montant payé pour les actions. Cependant, si le contribuable et Vidabode avaient un lien de dépendance en vertu de l'alinéa 69(1)a) L.I.R., le contribuable serait réputé avoir acquis les actions à leur juste valeur marchande, ce qui – admis par le contribuable – était nul; par conséquent, aucune PDTPE n'aurait résulté de la disposition réputée.

La Cour d'appel a rejeté l'analyse du juge de première instance qui a eu recours au sens de l'expression « contrôlé directement ou indirectement de quelque manière que ce soit » au paragraphe 256(5.1) L.I.R. La Cour a considéré que la véritable question consiste à déterminer l'existence d'un esprit commun qui dirige la négociation pour les deux parties à une transaction, sans intérêts séparés.

La Cour a ensuite conclu que de nombreux éléments de preuve indiquaient que le contribuable était l'esprit directeur des deux parties en ce qui concerne son acquisition des actions de Vidabode. En particulier, Vidabode était financièrement dépendante du contribuable et de BWS et il n'y a pas eu de négociation concernant le prix auquel les actions de Vidabode ont été émises au contribuable. Selon la Cour, les conditions non commerciales de l'émission des actions (payer au-delà de 19 M\$ pour des actions sans valeur) appuyaient également la conclusion selon laquelle le contribuable et Vidabode avaient un lien de dépendance.

Cette décision est importante parce qu'elle indique, d'une part, que la jurisprudence portant sur la notion de contrôle de fait n'est pas applicable (ni transposable) lorsque l'on étudie la question de lien de dépendance, et que, d'autre part, nonobstant l'emploi de l'expression « question de fait » à l'alinéa 251(1)c) L.I.R., il s'agit bien d'une question de droit⁷⁵.

75. La décision de la Cour d'appel comporte un second volet traitant de la déductibilité des intérêts sur le prêt effectué par le contribuable pour acquérir les actions de Vidabode. Cette question n'est pas traitée dans la présente. Pour une analyse exhaustive de cette décision, voir : The Arnold Report 194, « The Keybrands (à suivre...)»

1.12 Avantage à l'actionnaire

Dans la cause *Laliberté*⁷⁶, la Cour d'appel fédérale a confirmé que le voyage hautement médiatisé dans l'espace du contribuable, fondateur et actionnaire principal du Cirque du Soleil (le « Cirque »), constituait un avantage imposable qu'il aurait dû inclure dans son revenu en vertu du paragraphe 15(1) L.I.R.

Dans cette affaire, l'ARC a émis une cotisation au contribuable pour une somme de 41,8 M\$ en raison d'un voyage de 12 jours dans l'espace en septembre et octobre 2009. Le voyage a été payé par la société de portefeuille familiale du contribuable (« Portefeuille ») et ensuite refacturé à une société exploitante du Cirque, soit Créations Méandres inc. (« Créations »). Créations a émis un billet à ordre au Portefeuille pour payer le voyage. Le billet à ordre a par la suite été réinjecté dans la chaîne de sociétés et cédé à Créations en tant que surplus d'apport. Cette manœuvre a permis à Créations et à l'investisseur étranger qui détenait à l'époque 20 % des actions du Cirque, DW CP Holdings (« Dubai World ») de ne pas assumer les coûts associés au voyage. Créations n'a demandé aucune déduction aux fins de la L.I.R. relativement aux frais du voyage dans l'espace.

Dans sa déclaration de revenus de 2009, le contribuable a déclaré 4 M\$ à titre d'avantage conféré à un actionnaire. Selon le contribuable, cette somme représentait une estimation de ce que valait la prévention d'un différend avec le fisc et la mauvaise publicité susceptible de s'ensuivre si aucun avantage imposable n'était déclaré.

La Cour canadienne de l'impôt⁷⁷ a déterminé que l'avantage imposable du contribuable représentait 90 % du coût du voyage dans l'espace. En confirmant la décision de première instance, la Cour d'appel fédérale a réitéré le cadre d'analyse permettant de décider si un avantage a été conféré en vertu du paragraphe 15(1) L.I.R., lequel comporte trois étapes :

- 1) déterminer si l'avantage a été conféré en sa qualité d'actionnaire;

(...suite)

Foods Case: Dealing At Arm's Length And Interest Deductibility » (January 13, 2021).

76. *Laliberté c. La Reine*, 2020 CAF 97.

77. *Laliberté c. La Reine*, 2018 CCI 186.

- 2) déterminer précisément la teneur de l'avantage, c'est-à-dire ce que la société a fait pour l'actionnaire;
- 3) déterminer la valeur de l'avantage conféré à l'actionnaire en fonction de ce qu'il lui en aurait coûté s'il n'avait pas été un actionnaire.

Selon la Cour d'appel, il y avait une preuve abondante selon laquelle l'avantage avait été conféré au contribuable en sa qualité d'actionnaire, notamment en raison de la mise en place de la structure afin de s'assurer que l'actionnaire sans lien de dépendance, Dubaï World, n'ait pas à assumer sa part du coût du voyage.

De plus, la Cour a souligné, dans le cadre de la détermination de l'avantage accordé au contribuable, que le juge de première instance pouvait prendre en considération le traitement fiscal de la dépense relative au voyage par Créations, car cette décision tend à démontrer que la société n'estimait pas que le voyage avait une fin commerciale. Ainsi, même si les questions relatives au caractère déductible d'une dépense et à l'avantage conféré à un actionnaire sont des questions distinctes, elles constituent des questions interdépendantes.

Au-delà de l'aspect inusité des faits en cause, la décision *Laliberté* constitue un arrêt de principe qui revisite le cadre d'analyse du paragraphe 15(1) L.I.R. pour arriver à une conclusion à la fois logique et bien fondée en droit.

1.13 Impôt et succession

L'auteur américain Ambrose Bierce, célèbre pour sa plume sardonique, a déjà écrit que la mort n'était pas la fin, puisqu'il restait ensuite le litige sur la succession. Ce qui lui a toutefois échappé, c'est que la mort, en déclenchant parfois un fardeau fiscal inattendu pour la succession, peut aussi mener à un litige avec le fisc. Les deux causes suivantes illustrent ce point.

Dans l'affaire *Teitelbaum*⁷⁸, la Cour d'appel du Québec devait déterminer si une légataire à titre particulier était responsable des

78. *Agence du revenu du Québec c. Teitelbaum*, 2019 QCCA 1408. Permission d'appel à la Cour suprême refusée, 2020 CanLII 22060.

impôts liés au versement d'une somme globale provenant d'une convention privée de retraite du défunt.

Suivant la position de Revenu Québec, la contribuable était la bénéficiaire désignée d'un régime complémentaire de retraite mis en place par la convention privée de retraite (la « Convention ») à laquelle était partie son conjoint de fait (le « conjoint ») décédé le 12 novembre 2008. Subsidiairement, Revenu Québec a soutenu que même si les sommes payées à la contribuable sont le résultat d'un legs particulier, le transfert du droit au produit de la Convention s'est opéré au jour du décès du conjoint survenu le 12 novembre 2008 et non aux jours où la fiducie (la « Fiducie ») constituée et régie par la Convention a effectué les deux paiements forfaitaires (1^{er} août et 10 septembre 2010). La position du fisc n'a pas été retenue par le juge de première instance⁷⁹.

La Cour d'appel a confirmé que la Convention n'est pas un contrat constitutif d'une rente. Toutefois, le droit aux montants forfaitaires payés par la Fiducie provient de la désignation contenue dans une clause du testament du conjoint dont le libellé comporte tous les attributs d'un legs particulier.

La Cour d'appel a déterminé que le legs en cause a eu pour effet de dessaisir le patrimoine du conjoint au jour de son décès. Ainsi, en droit civil, le droit de créance autrefois détenu par le conjoint a bel et bien été transféré le jour de son décès à la contribuable. En ce sens, il ne faut pas confondre le droit de créance légué par le défunt avec la liquidation subséquente de cette même créance par la Fiducie.

Bref, la Cour d'appel a énoncé, à bon droit, que l'article 430 de la *Loi sur les impôts*⁸⁰ (l'équivalent québécois du paragraphe 70(3) L.I.R.) a pour effet de transférer à la contribuable, en tant que bénéficiaire du legs particulier, le fardeau fiscal afférent aux droits ou biens d'un contribuable décédé. Ainsi, la dette fiscale découlant de la réalisation du « droit ou bien » dévolu devient celle de la bénéficiaire et non celle du défunt ou de la succession.

Dans l'affaire *Dreger*⁸¹, les contribuables étaient les bénéficiaires désignés d'un fonds de revenu viager détenu par leur défunt

79. *Teitelbaum c. Agence du revenu du Québec*, 2017 QCCQ 8039.

80. Préc., note 10.

81. *Dreger c. La Reine*, 2020 CCI 25.

père, qui en était le rentier. S'appuyant sur une cause qui avait conclu qu'une contribuable n'était pas liée à son mari décédé lors d'un transfert à la suite de son décès⁸², les contribuables ont soutenu que les distributions qui en résultaient provenaient d'une personne sans lien de dépendance au moment du transfert, de sorte que l'article ne s'appliquait pas à eux concernant les dettes fiscales de leur père décédé.

En maintenant les cotisations, la Cour canadienne de l'impôt a précisé que contrairement au statut légal du mariage qui prend fin par la mort, la relation entre un père et un enfant n'est pas une relation prévue par la loi; il s'agit d'une relation de fait qui subsiste nonobstant le décès du père.

2. Fiducie

Outre la décision *Blue Bridge*⁸³ discutée plus haut, l'année 2020 a donné lieu à relativement peu de décisions marquantes impliquant les fiducies.

2.1 Résidence principale détenue par une fiducie

En décembre 2019, la Cour suprême a rendu son jugement tant attendu dans l'affaire *Yared*⁸⁴. La Cour devait décider si la valeur d'une résidence principale détenue par une fiducie contrôlée par l'un des époux devait être considérée lors du partage du patrimoine familial.

La majorité de la Cour suprême⁸⁵ a conclu que les résidences familiales détenues en fiducie ne sont pas exclues de la composition du patrimoine familial décrit à l'article 415 C.c.Q. puisque cette disposition se réfère aux « droits qui confèrent l'usage » d'une résidence familiale. Selon la Cour, le législateur a voulu inclure dans le patrimoine familial le type d'arrangement en matière d'habitation où les époux, sans être les propriétaires en titre, exercent néanmoins le contrôle sur la résidence familiale, ce qui était le cas en l'espèce.

82. *Kiperchuk c. La Reine*, 2013 CCI 60.

83. *Société de fiducie Blue Bridge Inc. c. Canada (Revenu national)*, préc., note 72.

84. *Yared c. Karam*, 2019 CSC 62.

85. Cette majorité était composée de cinq juges dont le juge en chef Wagner. Les juges Karakatsanis et Côté étaient dissidentes.

Bien que la simple occupation d'une résidence qui n'appartient pas aux époux ne donnerait pas automatiquement lieu à des « droits qui en confèrent l'usage », les droits visés par l'article 415 C.c.Q. ne se limitent pas aux droits d'usage tels qu'ils sont décrits à l'article 1172 C.c.Q. ou aux autres droits réels énumérés à l'article 1119 C.c.Q.

La Cour suprême a rappelé qu'en droit québécois, les fiducies ne sont pas des personnes morales dotées de la personnalité juridique. Il n'est donc pas nécessaire de s'appuyer sur l'article 317 C.c.Q. pour ordonner un partage équitable du patrimoine familial, car dans le cas d'une fiducie, il n'y a aucun voile à lever ni aucun cerveau dirigeant caché derrière une personnalité juridique distincte.

Par ailleurs, l'acte de fiducie conférait à l'époux, à titre de fiduciaire, des pouvoirs discrétionnaires importants qui lui permettaient notamment d'élire de nouveaux bénéficiaires ou de les destituer et de déterminer leur quote-part dans les revenus ou le capital de la fiducie. L'époux avait renoncé à ses pouvoirs. Puisque l'acte constitutif ne stipulait pas que les fiduciaires pouvaient modifier l'acte, la Cour suprême a confirmé que l'acte de renonciation signé par l'époux constituait une modification visée par les dispositions des articles 1294 et 1295 C.c.Q. laquelle était nulle puisque seul le tribunal avait le pouvoir de permettre une telle modification à l'acte de fiducie.

Enfin, la Cour suprême a rappelé que l'application de ces règles ne dépend pas du comportement, de l'intention ou de la bonne foi des parties pendant leur relation contractuelle. Ainsi, le fait que les époux avaient un objectif légitime pour organiser leurs affaires comme ils l'ont fait en l'espèce n'empêche pas l'inclusion d'une résidence dans le partage du patrimoine familial.

Il s'agit d'une décision importante où la Cour suprême a clairement statué qu'en tant qu'ensemble de règles d'ordre public de protection visant à promouvoir l'égalité économique entre les époux, les règles relatives au patrimoine familial devraient recevoir une interprétation large et libérale de manière à favoriser l'inclusion des biens dans la valeur à partager entre les époux.

2.2 Fiducie présumée

La L.I.R. crée une fiducie réputée en faveur de l'État pour lui permettre de recouvrer, par priorité sur les autres créanciers, les

sommes retenues à la source par les employeurs. Il existe cependant une exception à cette règle concernant la garantie visée par règlement (« GVR »)⁸⁶. En vertu de cette exception, les créanciers qui détiennent une hypothèque immobilière conservent leur priorité jusqu'à concurrence du montant de la GVR.

Dans la cause *Caisse Desjardins de Limoilou*⁸⁷, la Cour d'appel du Québec devait décider si la valeur d'un cautionnement détenu par un créancier garanti devait être prise en compte dans le calcul du montant de la GVR⁸⁸.

En juillet 2014, la Caisse Desjardins de Limoilou (la « Caisse ») détenait, en garantie d'un prêt, une hypothèque conventionnelle de premier rang sur un immeuble, propriété de Maison Chambois inc. (« Chambois »). La Caisse détenait également un cautionnement général des actionnaires de Chambois au montant de 55 000 \$.

Du 15 juillet 2014 au 15 octobre 2015, Chambois fait défaut de verser au receveur général les sommes retenues sur la rémunération de ses employés en vertu de la L.I.R. et de la *Loi sur l'assurance-emploi*⁸⁹.

Le 8 décembre 2015, la Cour supérieure autorise la vente de l'immeuble sous contrôle de justice, de gré à gré ou aux enchères. À peu près au même moment, la Caisse libère les administrateurs de Chambois de leur cautionnement. L'immeuble sera finalement vendu de gré à gré en 2017, laissant une somme à distribuer de 212 401,88 \$. Après la vente, la Caisse produit un état de créance de 202 007,04 \$ et l'ARC, une réclamation de fiducie réputée de 12 646,40 \$. L'huissier chargé de la distribution dresse l'ordre de collocation en donnant priorité à la fiducie réputée de l'État sur la créance hypothécaire de la Caisse.

86. La GVR est définie à l'article 2201 du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945 (ci-après « R.I.R. »).

87. *Procureur général du Canada c. Caisse Desjardins de Limoilou*, 2020 QCCA 1612.

88. La GVR est calculée selon la méthode suivante : solde de l'obligation du débiteur envers le créancier détenant une hypothèque sur un immeuble au moment du défaut de verser les retenues à la source (paragraphe 2201(1) R.I.R.) moins le total de : a) La valeur des autres droits du créancier garanti (y compris les garanties et droits de compensation) garantissant l'obligation du créancier garanti (alinéa 2201(2)a) R.I.R.); et b) Des montants appliqués en réduction de l'obligation après le moment du défaut de verser les retenues à la source (alinéa 2201(2)b) R.I.R.).

89. L.C. 1996, ch. 23.

En faisant une analyse textuelle, contextuelle et téléologique du Règlement, la Cour d'appel a conclu que le cautionnement détenu par la Caisse faisait partie des « droits du créancier garanti garantissant l'obligation » dont la valeur doit être déduite du montant de sa créance prioritaire par rapport à la fiducie réputée de l'État. De plus, la Cour d'appel a confirmé que toutes les sommes versées par Chambois après le moment du défaut, y compris les intérêts payés sur le prêt, doivent également être appliquées en réduction de la GVR.

Il s'agit de la dernière illustration du courant jurisprudentiel prédominant sur la question qui se veut le reflet de l'intention du législateur de préserver, dans la mesure du possible, la fiducie réputée de l'État.

2.3 Fiducie et simulation

Dans l'affaire *Caplan*⁹⁰, le contribuable et son épouse étaient les fiduciaires d'une fiducie familiale discrétionnaire (la « Fiducie ») ayant notamment comme bénéficiaires le contribuable, son épouse et leurs deux enfants d'âge universitaire. La Fiducie, après avoir reçu des dividendes de la société de portefeuille familiale, a attribué ces sommes aux enfants par chèques. Les enfants ont endossé immédiatement les chèques au contribuable, qui a déclaré avoir utilisé les fonds reçus pour payer des dépenses au profit des enfants, tout en précisant que les enfants avaient accès à « leur » argent en tout temps.

Essentiellement, Revenu Québec a fait valoir que le contribuable était le véritable bénéficiaire des sommes attribuées par la Fiducie. En acceptant la position du fisc, la Cour du Québec a conclu à l'existence d'une simulation entre les enfants et le contribuable, laquelle consistait en apparence à ce que ces derniers reçoivent une attribution de la Fiducie alors qu'en fait, les enfants étaient des parties accommodantes permettant de réattribuer leurs revenus à leur père.

En effet, la Cour a conclu que les enfants n'ont jamais eu le contrôle des sommes qui leur a été versées par la Fiducie et que les

90. *Caplan c. Agence du revenu du Québec*, 2019 QCCQ 3269. Bien que cette décision soit rendue en mai 2019, nous avons choisi de l'aborder dans le cadre de la présente.

enfants n'avaient aucune idée des sommes qui leur étaient distribuées par leur père pour leurs propres frais. De plus, les enfants n'avaient pas la discrétion d'utiliser à leur convenance les sommes attribuées par la Fiducie.

Ainsi, puisque le contribuable était lui aussi bénéficiaire de la Fiducie, la Cour a conclu que c'est ce dernier qui s'est approprié la grande partie des revenus attribués aux enfants. Par conséquent, l'article 663 de la *Loi sur les impôts*⁹¹ (l'équivalent québécois du paragraphe 104(13) L.I.R.) s'applique pour imposer, entre les mains du contribuable, les sommes versées par la Fiducie aux enfants.

2.4 Fiducie et article 160 L.I.R.

Dans l'affaire *Mamdani*⁹², une fiducie familiale non testamentaire (la « Fiducie ») a reçu plus de 3,5 M\$ en dividendes imposables d'une société en propriété exclusive (« Global ») à un moment où Global avait des impôts sur le revenu impayés. La Fiducie a soutenu sans succès que le montant de l'impôt sur le revenu payable par elle, suivant la réception du dividende, devrait être pris en compte dans l'évaluation du montant du transfert pour les fins de l'article 160 L.I.R.

La Cour canadienne de l'impôt a réitéré le principe jurisprudentiel⁹³ selon lequel, aux fins de l'article 160 L.I.R., lorsque le bien transféré est un dividende, la somme transférée est le montant que l'ARC aurait pu saisir entre les mains de la société si le transfert n'avait pas été effectué et que les conséquences fiscales du dividende pour le cessionnaire n'étaient nullement pertinentes. De plus, la Cour a indiqué en *obiter* que la définition traditionnelle du terme « juste valeur marchande »⁹⁴ est inapplicable à un dividende, à cause de la nature de ce dernier. En effet, un dividende, dès qu'il est déclaré, appartient au détenteur de l'action sur lequel le dividende a

91. Préc., note 10.

92. *Mamdani Family Trust v. The Queen*, 2020 TCC 93.

93. *Canada c. Gilbert*, 2007 CAF 136.

94. Selon cette définition, il s'agit fondamentalement du prix le plus élevé que le propriétaire d'un bien peut raisonnablement s'attendre à en tirer s'il le vend de façon normale et dans le cours ordinaire des affaires, le marché n'étant pas soumis à des pressions inhabituelles et étant constitué d'acheteurs et de vendeurs sérieux. *Succession Henderson et Bank of New York c. M.R.N.*, 73 D.T.C. 5471, 5476 repris par *Canada (Procureur Général) c. Nash*, 2005 CAF 386, par. 8.

été déclaré, de sorte que la société n'est pas en mesure de vendre le dividende à un tiers.

CONCLUSION

L'année 2020 a été une année particulièrement difficile en raison de la crise sanitaire qui a affligé la planète entière. À la lumière de la tragédie mondiale avec laquelle nous continuons de composer, la revue de la jurisprudence que nous venons d'effectuer nous paraît d'un réconfort inhabituel. Comme si ces différends, par leur nature essentiellement monétaire, par la technicité terne des débats, ainsi que la résilience des acteurs impliqués face aux questions qui *n'impliquent pas* la vie ou la mort, réaffirmaient la nécessité de poursuivre des combats relativement banals, mais néanmoins importants, afin de conjurer notre sort funeste et faire comme si la « normale » ne nous avait jamais quittés.