Document generated on 06/05/2025 3:01 a.m.

Revue du notariat

REVUE DE LA JURISPRUDENCE 2011 EN FISCALITÉ

Diane BRUNEAU

Volume 114, Number 1, March 2012

REVUE SÉLECTIVE DE JURISPRUDENCE 2011

URI: https://id.erudit.org/iderudit/1044770ar
DOI: https://doi.org/10.7202/1044770ar

See table of contents

Publisher(s)

Éditions Yvon Blais

ISSN

0035-2632 (print)
2369-6184 (digital)

Explore this journal

Cite this article

BRUNEAU, D. (2012). REVUE DE LA JURISPRUDENCE 2011 EN FISCALITÉ. *Revue du notariat*, *114*(1), 155–179. https://doi.org/10.7202/1044770ar

Tous droits réservés © Chambre des notaires du Québec, 2012

This document is protected by copyright law. Use of the services of Érudit (including reproduction) is subject to its terms and conditions, which can be viewed online.

https://apropos.erudit.org/en/users/policy-on-use/

This article is disseminated and preserved by Érudit.

Érudit is a non-profit inter-university consortium of the Université de Montréal, Université Laval, and the Université du Québec à Montréal. Its mission is to promote and disseminate research.

https://www.erudit.org/en/

REVUE DE LA JURISPRUDENCE 2011 EN FISCALITÉ

Diane BRUNEAU*

INTRODUCTION 157

1. Quand s'arrête une série de transactions pour la règle générale anti-évitement ? 157

2. Rendre l'*instrumentum* conforme au *negotium* – la rectification existe-t-elle dans le Code civil ? 158

3. Fiducie et 75(2) L.I.R. 160

4. Exemption pour résidence principale 162

5. Gain en capital ou revenu d'entreprise 166

6. Pertes sur la location d'un chalet 167

7. Prescription lorsqu'un revenu n'a pas été déclaré 168

8. Responsabilité des administrateurs 173

9. Responsabilité personnelle du fiduciaire pour la Partie XIII 175

10. Mouvements de trésorerie pour débusquer les contribuables fautifs 176

* Notaire, M.Fisc., professeure à la Faculté de droit de l'Université de Montréal.

11. Avantage aux employés calculé sur la valeur marchande. 177

12. Pertes de l'agriculteur à temps partiel 178

13. Fiducie présumée 178

CONCLUSION 179

INTRODUCTION

Voici une sélection commentée des jugements récents en matière fiscale, issus principalement des plus hautes instances, et qui sont susceptibles d'intéresser les notaires non fiscalistes. Cette revue concerne notamment l'exonération pour la résidence principale, l'interprétation de l'article 1425 C.c.Q., la qualification d'une vente de terrain, la prescription et la responsabilité des administrateurs.

1. Quand s'arrête une série de transactions pour la règle générale anti-évitement ?

La doctrine fiscale en fin d'année 2011 a fait grand bruit de la décision de la Cour suprême du Canada dans *Copthorne*[1]. Il s'agit d'une affaire où la règle générale anti-évitement a été reconnue applicable. Même si ce litige était basé sur des aspects techniques de la *Loi de l'impôt sur le revenu*[2], le raisonnement utilisé pourrait être étendu à d'autres circonstances. Il s'agissait de définir quelles sont les opérations d'une série qui doivent être analysées ensemble, dans le but de vérifier si un abus de la loi a été commis. Plus précisément, il s'agissait d'établir si on pouvait tenir compte d'une première série de transactions, visant à protéger du capital versé par suite d'une fusion, pour déterminer si un avantage fiscal abusif découlait d'une transaction subséquente de rachat des actions sans impôt[3]. La Cour a été favorable à cette interprétation très large, considérant que le paragraphe 248(10) de la L.I.R. le permettait. Ce dernier réfère aux opérations terminées « en vue de » réaliser la série (ce qui semblait ne pas s'appliquer aux opérations terminées « après » la série abusive). L'abus dans ce cas découlait du fait que toutes ces opérations avaient permis de contourner le paragraphe 87(3) L.I.R., qui prévoit l'annulation du capital versé en cas de fusion. Il faut donc retenir que si une opération fiscale est jugée abusive, on pourrait

1. *Copthorne Holdings Ltd.* c. *Canada*, 2011 CSC 63. Vous trouverez notamment une analyse détaillée de cette décision dans la section « Actualité jurisprudentielle », *Entracte*, vol. 21, nº 1, 15 février 2012, p. 24.
2. L.R.C. (1985), ch. 33, telle que modifiée (ci-après L.I.R.).
3. Rappelons ici que si le montant du rachat n'excède pas le capital versé il n'y a pas de dividende présumé. De plus, si le montant du rachat n'excède pas le prix de base rajusté, il n'y a pas de gain en capital non plus. C'était le cas dans cette affaire.

par la suite refuser les avantages qu'elle procure dans le futur pour les opérations qui y sont reliées et qui surviennent après.

Rappelons que le délai de prescription pour les opérations qui sont assujetties à la règle générale anti-évitement peut maintenant être allongé à six ans si on n'a pas soumis cette transaction au fisc pour examen au départ[4].

2. Rendre l'*instrumentum* conforme au *negotium* – la rectification existe-t-elle dans le Code civil ?

La Cour d'appel du Québec s'est montrée favorable dans deux décisions[5] à recommencer des transactions avec effet rétroactif, afin que des contribuables puissent échapper aux effets fiscaux de certaines erreurs commises. La Cour suprême du Canada a toutefois accepté d'entendre l'appel interjeté par Revenu Québec dans ces affaires[6].

Ces jugements ne s'appuient ni sur le pouvoir de correction des erreurs matérielles, ni sur l'annulation de la transaction pour vice de consentement, mais bien sur l'article 1425 C.c.Q. :

> Dans l'interprétation du contrat, on doit rechercher quelle a été la commune intention des parties plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes utilisés.

Cet article établit, selon la Cour d'appel, que l'intention des parties doit être considérée comme plus forte que ce qui a été écrit au contrat. Cela permet donc implicitement au juge d'intervenir pour donner effet au contrat.

Les conditions pour mettre en œuvre ce pouvoir de la Cour exigeraient :

1. un écart entre l'intention des parties et leur intention déclarée au contrat (et non une erreur qui a vicié le consentement) ;

---

4. Voir l'article 1079.8.1 de la *Loi sur les impôts*. L.R.Q., c. I-3 (ci-après « L.I. »). Le fédéral a annoncé qu'il adoptera des mesures similaires.
5. *Québec (Sous-Ministre du Revenu)* c. *Services environnementaux AES inc.*, 2011 QCCA 394 (ci-après « Affaire *AES* ») et *Riopel* c. *Agence du revenu du Canada*, 2011 QCCA 954. Voir aussi le commentaire paru dans la section « Actualité jurisprudentielle », *Entracte*, vol. 20, nº 6, 15 juillet 2011, p. 20.
6. Il est à noter que pour l'affaire *Riopel*, la cause a été inscrite sous le nom *Agence du revenu du Québec* c. *Agence du revenu du Canada et al.*

2. une demande légitime ;

3. que la correction proposée ne compromet rien les droits des tiers[7].

Dans l'affaire *AES* où l'on énonce ces conditions, il s'agissait d'un remaniement de capital en vertu de l'article 86 L.I.R. pour lequel on croyait que les actions échangées avaient un coût fiscal bien supérieur à leur vrai coût, de sorte qu'il y a eu émission d'un billet trop élevé. Ce surplus a alors provoqué un gain en capital. Pour échapper à cet impôt, il fallait faire annuler rétroactivement ce billet et émettre une plus grande valeur en actions. Cependant, puisqu'un nouvel actionnaire s'était joint à la société depuis, la solution de demander l'annulation de l'échange pour cause d'erreur n'a pas été retenue. On a préféré invoquer un pouvoir de modification basé sur l'intention des parties, à la manière de la rectification de la common law. Pour les raisons expliquées ci-dessus, la Cour a donné gain de cause au contribuable en déclarant :

> Il s'agit de leur permettre de corriger les documents afin de rendre ceux-ci conformes à l'histoire conçue et écrite par les parties à partir du scénario proposé par les lois fiscales.

Dans *Riopel*, il s'agissait d'une fusion qui avait été réalisée de manière différente du scénario expliqué aux clients. Ces derniers avaient signé les résolutions sans se rendre compte des changements apportés, changements qui s'avéraient finalement plus onéreux au point de vue fiscal. C'est pourquoi les contribuables se sont tournés vers la Cour afin de faire modifier les papiers pour les rendre conformes au scénario qu'ils avaient accepté. La Cour a accepté d'ordonner ces modifications avec effet rétroactif. Le jugement comporte même une analogie avec l'inscription en faux.

Si la Cour suprême devait accepter cette nouvelle approche en droit civil, il est bien évident que cela allégerait le poids de certaines erreurs qui peuvent facilement se glisser dans une planification fiscale. Il faut toutefois noter que le même principe deviendrait applicable pour corriger des erreurs dans tous les types de contrats si les droits des tiers ne sont pas touchés. Il s'agit d'une avenue intéressante pour limiter les conséquences d'une faute professionnelle. Dans les autres provinces de common law, on assiste au même

7. Il est à noter qu'ici le fisc n'est pas un tiers, car il agit en cotisation et non en recouvrement. Par analogie avec cette notion de tiers dans la contre-lettre, le fisc ne peut que recevoir les impôts qui résultent de la transaction véritable.

genre de développements en utilisant la doctrine de rectification[8]. Il ne serait pas surprenant dans ce contexte que la Cour suprême du Canada donne un avis favorable.

3. Fiducie et 75(2) L.I.R.

Qui œuvre dans le domaine des fiducies n'a d'autre choix que de se préoccuper de l'application du paragraphe 75(2) L.I.R. Il faut en général faire en sorte d'éviter qu'il s'applique, afin de permettre une imposition normale des revenus et une transmission sans impôts du capital de la fiducie[9]. Ce paragraphe a fait couler beaucoup d'encre ces dernières années en raison de son utilisation intensive par les vérificateurs fiscaux et l'interprétation étroite que les Agences du revenu lui ont donnée, le transformant en un piège pour non-avertis[10].

Rappelons brièvement que le paragraphe 75(2) L.I.R. s'applique si une fiducie comporte la condition que des biens peuvent retourner à la personne qui les a apportés ou être remis à des tiers que cette personne choisit, ou encore que ces biens ne puissent être disposés que suivant les instructions de la personne qui les a apportés. Si le paragraphe 75(2) L.I.R. s'applique, il aura pour effet d'attribuer à cette personne, durant toute sa vie, les revenus et le gain en capital (y compris les pertes) sur ces biens ou biens substitués durant sa vie. De plus, personne d'autre que son conjoint ou lui-même ne pourra recevoir sans impôts ces biens de la fiducie. Autrement dit, si la personne qui apporte des biens au patrimoine fiduciaire conserve sur eux un pouvoir suffisamment important, la loi présume au plan fiscal que ces biens sont demeurés dans son patrimoine personnel.

---

8. Autorisée en fiscalité dans l'arrêt *Juliar* (2000 CanLII 16883 (ON C.A.)), cette doctrine de rectification en équité se confirme en common law, par exemple dans la récente décision *S & D International Group Inc.* c. *Canada*, 2011 ABQB 230, tel que le mentionnait Me François Barette dans sa conférence prononcée au Colloque « Fiducies » à l'APFF le 10 février 2012 intitulée « Jurisprudence 2011 en matière de fiducie et de succession ». Voir aussi un autre exemple de rectification visant à éviter l'application de 75(2) L.I.R. dans *McPeake* v. *Canada (Attorney General)*, 2012 BCSC 132.
9. L'imposition de la remise du capital, lorsque 75(2) L.I.R. s'est appliqué, se retrouve au par. 107(4.1) L.I.R. Il y a des exceptions en planification à la nécessité d'exclure l'application de 75(2) L.I.R. Par exemple, dans le cadre des fiducies de protection d'actifs, on n'a souvent pas le choix de laisser appliquer ce paragraphe.
10. Voir par exemple Sabina WATROBSKI, « Fiducie et règles d'attribution, un cocktail explosif ? », dans Colloque – Les Fiducies, 159, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2006, p. 6:1-89.

Puisqu'il s'agit de l'une des rares décisions qui interprètent le paragraphe 75(2) L.I.R., et même si ses conclusions seront soumises à un appel, la décision de la Cour canadienne de l'impôt rendue dans *Sommerer*[11] en Ontario a suscité un vif intérêt dans la communauté fiscale.

Il s'agissait ici d'une fondation familiale autrichienne mise sur pied par le père de M. Sommerer. À l'époque de sa constitution, M. Sommerer a vendu des actions de sociétés canadiennes à cette fondation. Étant également l'un des bénéficiaires de la fondation à qui ces actions pouvaient revenir, le fisc a invoqué le paragraphe 75(2) L.I.R. pour attribuer à M. Sommerer, plutôt qu'à la fondation, le gain en capital substantiel réalisé sur la revente des actions en 1998.

La vente des actions avait ceci de particulier qu'elle avait été faite en deux temps. En 1996, M. Sommerer a vendu les actions sans leurs droits de vote, le droit aux dividendes et le droit de souscription. En conséquence, le prix avait été fixé à la moitié de leur valeur. En 1997, en se basant sur un avis légal, on a fait une déclaration selon laquelle les parties reconnaissaient que les droits ainsi exclus avaient été en fait transférés avec les actions et M. Sommerer a alors payé le solde de la valeur. Le juge a retenu un certain effet rétroactif à cet arrangement en jugeant que toute la vente avait eu lieu en 1996. Il est intéressant de noter que le juge a refusé au fisc la possibilité d'invoquer lui-même des motifs d'annulation de la transaction que les parties auraient pu soulever entre elles.

Après avoir discuté de la nature de cette fondation, le juge a conclu qu'il s'agissait bel et bien d'une fiducie.

Restait à savoir si le paragraphe 75(2) L.I.R. s'appliquait compte tenu du fait que M. Sommerer avait vendu des actions à la fiducie et qu'il était lui-même bénéficiaire apte à recevoir ces actions en distribution.

Contrairement au prêt, qui est maintenant exclu grâce à la décision *Howson*[12], les autorités fiscales sont d'avis qu'une vente à une fiducie à la valeur marchande peut entraîner l'application de 75(2) L.I.R.[13]. Or ici le juge a plutôt choisi d'exclure cette application,

11. *Sommerer* c. *La Reine*, 2011 CCI 212 (CanLII).
12. *Howson* c. *La Reine*, 2006 CCI 644 (CanLII).
13. Voir la cotisation à la base de la demande en rectification dans *McPeake* v. *Canada (Attorney General)*, précitée, note 8.

non pas en raison du mode d'apport des biens à la fiducie, mais parce que cette vente provenait d'un bénéficiaire. Pour en venir à cette conclusion, le juge s'est appuyé sur le paragraphe introductif de 75(2) L.I.R. et l'a interprété textuellement comme voulant dire que les conditions de son application devaient être présentes lors de la constitution de la fiducie. Il s'exprime ainsi :

> [91] [...] la seule interprétation possible est que seul le constituant, ou un disposant subséquent qui pourrait être considéré comme un constituant, peut être la « personne » en question pour l'application du paragraphe 75(2) de la Loi.
>
> [...]
>
> [93] il n'y a que deux types de biens auxquels le paragraphe 75(2) de la Loi peut se rapporter : les biens initiaux et les biens substitués.
>
> [...].

En limitant l'application du paragraphe 75(2) aux transferts par le constituant ou assimilé, la Cour a donné raison à ceux qui critiquent depuis longtemps l'engouement du fisc pour ce paragraphe. Notons qu'au Québec, la personne qui apporte des biens à la fiducie après sa constitution n'est pas assimilée à un constituant[14] et le bien initial de la fiducie est souvent un lingot qui est conservé et non remplacé.

Si la Cour d'appel fédérale[15] devait entériner ce point de vue plus restrictif de l'application du paragraphe 75(2) L.I.R. limitée au constituant et aux biens initiaux, cela pourrait effectivement en diminuer la portée que le fisc tente actuellement de lui imputer. L'issue de cette cause est donc à suivre de près.

4. Exemption pour résidence principale

Afin que le gain en capital d'une résidence soit exonéré, plusieurs conditions doivent être respectées, notamment que l'immeuble soit un logement qui serve à l'usage personnel de la famille du propriétaire et que le terrain sous-jacent et adjacent n'excède pas un demi-hectare[16].

---

14. Art. 1293 C.c.Q.
15. Dossier nº A-188-11.
16. Art. 54 L.I.R. « résidence principale ». Voir aussi Agence du revenu du Canada, *Bulletin d'interprétation IT-120R6*, « *Résidence principale* », 27 juillet 2003.

Compte tenu de cette dernière limite de superficie, comment la Cour d'appel fédérale en est-elle venue à exonérer un terrain de 2,43 hectares dans l'affaire *Cassidy*[17] ?

En fait, la loi permet d'apporter une preuve que l'excédent d'un demi-hectare est nécessaire à l'usage de la résidence.

Or, la nécessité d'une plus grande étendue peut résulter d'un règlement de zonage. Dans la cause *Cassidy*, un tel règlement exigeait une superficie minimum, de sorte qu'il n'était pas permis d'acheter une plus petite superficie pour construire une maison. La Cour cite le passage suivant de la décision *Canada* c. *Yates*[18] :

> Les défendeurs ne pouvaient légalement occuper leur logement à titre de résidence sur une superficie inférieure à dix acres. Il s'ensuit non seulement que l'on « peut raisonnablement » considérer que l'ensemble des dix acres, sous-jacents et contigus, facilite au contribuable l'usage et la jouissance du logement à titre de résidence, mais aussi qu'il faut conclure en ce sens. Il s'ensuit également que l'excédent était nécessaire à cet usage et à cette jouissance.

Malgré la clarté de cette position adoptée depuis longtemps, dans la présente affaire, l'Agence du revenu invoquait que c'est au moment de la vente que l'on doit regarder si le terrain est nécessaire. Or, la municipalité ayant changé le zonage de ce terrain pour en permettre le lotissement quelques mois avant la vente (et à la suite de démarches de l'acquéreur), il en ressortait que cet excédent n'était plus nécessaire à la date de la vente, d'où la cotisation sur l'excédent de terrain.

La Cour d'appel, après avoir fait l'analyse de la jurisprudence fédérale antérieure et en se basant sur la formule du calcul de l'exonération que l'on retrouve à l'alinéa 40(2)b) L.I.R., a décidé que la résidence et son terrain doivent se qualifier pour chaque année pour lesquelles on fait le choix de les désigner à titre de résidence principale. Ainsi, un changement de règlement de zonage ne concernerait que les années ultérieures. Ce n'est donc pas seulement au moment de la vente, ni au moment de l'acquisition que l'on doit vérifier l'effet de la réglementation, mais durant toute la période de détention.

---

17. *Cassidy* c. *Canada*, 2011 CAF 271 (CanLII).
18. [1983] 2 C.F. 730 (C.F. 1re inst.).

Au niveau provincial, on peut souligner dans le même domaine, la décision de la Cour du Québec rendue dans *Gobeil* c. *Québec (Sous-ministre du Revenu)*[19]. Dans cette affaire, un contribuable avait vendu sa demeure en deux contrats : d'une part la résidence était vendue avec 62 000 pieds carrés de terrain, le tout sous réserve d'un droit d'habitation, tandis que dans l'autre contrat, on vendait le reste du terrain de 2,40 hectares.

L'Agence du revenu du Québec a reconnu une superficie de 116 492 pieds carrés comme faisant partie de la résidence au lieu du demi-hectare (53 280 pieds carrés) prévu par la loi. Cette superficie a été jugée suffisante pour inclure tout l'espace nécessaire à la résidence en tenant compte des constructions complémentaires (remise, haie, fosse septique), du chemin, du puits, de la ligne électrique, de la préservation de la vue, des normes exigeant une façade minimale et une superficie minimale.

Le juge précise néanmoins que le critère de nécessité doit être lié au bâtiment et non au mode de vie de ses occupants. N'ont ainsi pas été reconnues comme étant nécessaires, la vocation d'héritage familial, la vue[20], la plantation d'arbres et la zone tampon pour assurer la quiétude.

Fait intéressant à noter, le juge a refusé d'appliquer la formule de calcul du gain en capital de l'Agence qui consistait à répartir la valeur du terrain de façon uniforme à toute sa superficie. À l'aide d'une évaluation professionnelle, le contribuable a pu prouver que certaines parties du terrain non utiles à la résidence avaient moins de valeur, diminuant ainsi son gain imposable. Par ailleurs, les prix prévus dans les contrats, qui n'allouaient que le tiers du prix global à la résidence, n'ont pas été retenus comme étant déterminants, vu que l'acquéreur avait décidé unilatéralement de plusieurs aspects de cette transaction.

Une autre décision récente au Québec, rendue dans *Tremblay* c. *Québec (Sous-ministre du Revenu)*[21], rappelle que pour qu'une résidence se qualifie, il faut qu'elle soit « normalement habitée » par le propriétaire ou sa famille immédiate (conjoint, ex-conjoint, enfant). La contribuable, dans cette cause, n'a pas réussi à démon-

19. 2010 QCCQ 7260.
20. Pourtant nommée dans les éléments pris en compte ici.
21. 2011 QCCQ 1386 (division des petites créances).

trer que c'était elle qui habitait la résidence qu'elle possédait à Charlesbourg, et ce, même si son frère qui l'occupait a affirmé qu'elle était libre d'y venir les fins de semaine et au cours des vacances. Or, ce frère avait payé les dépenses de la maison et utilisé le crédit d'impôts foncier, laissant penser qu'il en était le locataire... D'autre part, la contribuable habitait Sherbrooke avec son conjoint depuis 1994.

Le juge dans cette affaire, de façon surprenante, a utilisé la jurisprudence sur la résidence fiscale. Pourtant, la détermination de la résidence d'un individu aux fins de son assujettissement est un tout autre sujet. Il a alors conclu que c'est à Sherbrooke que la contribuable « habitait normalement », sous-entendant que cela excluait la possibilité d'habiter normalement une autre résidence. Ce n'est pourtant pas la position énoncée par l'Agence du revenu du Québec[22] qui accepte que l'on puisse habiter normalement plus d'une résidence, par exemple un chalet, en y étant seulement présent pour de courtes périodes.

On peut retenir de cette cause qu'il sera facile de désigner un chalet que l'on n'occupe que de temps en temps, cependant le fisc pourrait être enclin à contester l'exonération si l'on possède une résidence en ville alors que l'on vit et travaille dans une autre ville... Ce sera une question de faits de démontrer que la maison de ville est habitée normalement par nous ou notre famille immédiate.

Il faut noter que le critère d'utilisation de la résidence, pour obtenir un remboursement des taxes de vente pour une maison neuve, est différent et exige cette fois que le contribuable achète la propriété pour l'utiliser à titre de résidence principale (et non secondaire)[23]. Dans cette perspective, une contribuable, qui avait acheté une maison en Outaouais, mais qui avait aussi un pied-à-terre à Montréal pour y travailler, a pu convaincre le juge qu'elle avait eu sérieusement cette intention lors de l'achat de sa maison de Papineauville[24]. Précisons qu'il y avait une déclaration dans l'acte d'acquisition disant qu'elle en ferait sa « résidence habituelle ». Il s'agit de l'expression utilisée par la loi fédérale, alors que la loi du Québec utilise « résidence principale ». On a toutefois la même interprétation aux deux paliers.

---

22. Agence du revenu du Québec, *IMP. 274-1/R1 Qualification d'un bien à titre de résidence principale*, 31 mars 2008, par. 6.
23. *Loi sur la taxe de vente*, L.R.Q., c. T-0.1, art. 362.2 et *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, par. 254(2.01).
24. *Godin Renaud* c. *Québec,* 2011 QCCQ 2365 (division des petites créances).

5. Gain en capital ou revenu d'entreprise

Le gain en capital bénéficie d'un traitement fiscal avantageux car il est imposé à moitié, ce qui lui permet d'avoir un taux maximum combiné de 24 % pour les particuliers. Comme cela crée une grande différence face à un revenu d'entreprise taxé à un maximum de 48 %, la jurisprudence continue d'accumuler les exemples de qualification de ventes immobilières. Parmi ceux-ci, il faut noter, même si elle date de 2010, la décision de la Cour d'appel du Québec rendue dans *Fiducie Charbonneau*[25]. Les trois juges y ont annulé un avis de cotisation en déclarant que le profit réalisé était bel et bien du gain en capital.

Dans cette affaire, la fiducie testamentaire Charbonneau avait obtenu par legs une vaste terre. Le testateur était autrefois fermier, mais avait cessé son exploitation. Plusieurs années avant son décès, le zonage de la terre avait été modifié pour permettre le développement immobilier. Par suite de ce changement, le testateur avait vendu quatre parcelles à une entreprise de construction. Après sa mort, la fiducie avait d'abord vendu quelques terrains, notamment pour payer des taxes, puis avait vendu un lot de 80 terrains en 4 phases. C'est cette dernière transaction qui a été examinée par le fisc.

Lors de la vente de ce grand lot, la fiducie a elle-même payé l'arpentage, le déboisement des rues et des lignes pour l'électricité, de même que des frais de publicité. Or, malgré des dépenses totales de près de 1 M $ à ce chapitre, la Cour d'appel les a jugées minimes en comparaison de la valeur des terres, car elles représentaient entre 3 % et 5 % du prix de vente. La Cour a estimé que ces dépenses de mise en valeur étaient normales afin d'obtenir un meilleur prix et n'y a pas vu le début de l'exploitation d'une entreprise.

Pour rendre son jugement, la Cour s'est appuyée sur un *Bulletin d'interprétation*[26] du fédéral qui énonce que la vente en bloc ou par lots d'une terre transmise par décès donne généralement lieu à un gain en capital, sauf si cette terre est convertie en lieu d'exploi-

---

25. *Fiducie Charbonneau* c. *Québec Sous-ministre du Revenu*, 2010 QCCA 400.
26. Agence du revenu du Canada, *Bulletin d'interprétation IT-218R, « Bénéfices, gains en capital et pertes provenant de la vente de biens immeubles, y compris les terres agricoles et les terres transmises par décès et la conversion de biens immeubles qui sont des biens en immobilisation en biens figurant dans un inventaire et vice versa »*, 16 septembre 1986, par. 23 et 24.

tation. Ce bulletin précise en plus que le lotissement ne change pas la nature du gain, ce qui serait différent si des améliorations étaient faites telles que la construction d'un aqueduc, d'égouts, de routes ou des dépenses pour une vaste campagne publicitaire. Constatant que les travaux effectués par la fiducie étaient seulement pour mettre en valeur les lots vendus, la Cour d'appel a décidé ici en faveur d'un gain en capital. La Cour cite, à l'appui de sa décision, une affaire précédente[27] dans laquelle on avait jugé que la construction d'une route pour traverser un lot ne disqualifiait pas à la reconnaissance d'un gain en capital, parce que cette route n'allait pas à chaque lot et que ces lots demeuraient sans services (eau, égouts, électricité, téléphone).

Enfin, la Cour d'appel n'a pas tenu compte de la déclaration de la fiducie selon laquelle la vente était effectuée « dans le cadre de son entreprise ». Puisque cette déclaration portait sur une question de droit ou mixte de droit et de faits, elle ne pouvait donc pas être retenue à titre d'aveu.

Cette décision très favorable aux contribuables permet de mieux circonscrire les limites des actions qui peuvent être accomplies dans le cadre d'une vente de lots de terrain, sans que le profit soit qualifié de revenu d'entreprise.

6. Pertes sur la location d'un chalet

Toujours dans le contexte immobilier, mais cette fois en relation avec la location d'un chalet, la Cour d'appel fédérale dans *Daoust*[28] a confirmé que les pertes locatives subies ne sont pas déductibles si le locateur n'est pas en mesure de prouver qu'il s'est engagé dans une véritable entreprise commerciale. Le contribuable a tenté de convaincre la Cour que son intention était d'acquérir un capital pour en tirer un revenu, même si ses pertes s'élevaient à près du double de ses revenus et même s'il occupait le chalet lui-même pour une proportion de 50 % du temps. Dans un vrai contexte commercial, la déduction pour pertes ne pose plus de problème depuis l'arrêt *Stewart*[29]. Mais ici, la Cour retient que la preuve était suffisante pour penser que « l'intention prédominante de l'appelant était d'utiliser le chalet à des fins personnelles et de le louer à l'occasion afin de réduire les frais d'entretien s'y rapportant » et non de faire un

27. *Holmes* c. *M.N.R.*, 82 DTC 1010 (Tax Review Board).
28. *Daoust* c. *Canada*, 2011 CAF 67.
29. *Stewart* c. *Canada*, 2002 CSC 46.

profit. Dans un tel contexte, l'utilisation des pertes n'est pas permise. Cependant, *a contrario*, si un revenu avait été réalisé, on peut être certain qu'il aurait été imposé, car de ce fait une source de revenu existerait…

7. Prescription lorsqu'un revenu n'a pas été déclaré

Il a été mentionné ci-dessus que dans le cadre de l'application de la règle générale anti-évitement, la prescription a généralement été allongée à six ans. Mais normalement, dans les autres cas, pour les individus et les sociétés privées, le délai de prescription est de trois ans à compter de la date de l'avis de cotisation. C'est ce qui permet aux contribuables d'obtenir la paix fiscale. Il y a cependant des brèches à ce principe de prescription. Par exemple, si le fisc québécois cotise à la suite d'une cotisation fédérale, la prescription est d'un an à compter de la date de cette cotisation[30].

Une autre exception importante concerne les cas où le contribuable a été négligent ou a commis une fraude. Dans ce genre de situation, aucune prescription ne s'applique. Plus précisément, cela vise un contribuable qui « a fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention, ou omission volontaire, ou a commis quelque fraude… »[31]. Au Québec, la loi utilise « incurie » au lieu du terme « négligence », mais cela aurait le même sens[32]. En raison de la gradation des termes utilisés dans ces dispositions, dans le passé le fisc ne s'en servait presque exclusivement que face aux gens de mauvaise foi. En ces jours d'intense fébrilité dans les Agences pour traquer les contribuables fautifs, on peut se demander si la prescription nous protège toujours contre les erreurs commises de bonne foi ou les divergences d'interprétation avec le fisc. Trois jugements récents traitent de cette question.

---

30. 1010.0.2. L.I. « Malgré l'expiration des délais prévus à l'article 1010, lorsqu'un contribuable fait l'objet d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation établie en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu […] le ministre peut, dans l'année qui suit la date de cette cotisation, déterminer de nouveau l'impôt, les intérêts et les pénalités de ce contribuable et faire une nouvelle cotisation aux seules fins de tenir compte des éléments pouvant être considérés comme se rapportant à cette cotisation ou nouvelle cotisation. » L'équivalent fédéral se trouve à l'alinéa 152(4)d) L.I.R.
31. 152(4)a) L.I.R.
32. 1010(2)b)(i) L.I. : « a fait une fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire ou a commis une fraude ».

Un premier exemple se retrouve dans *Fiducie Desjardins inc.* c. *Québec (Sous-ministre du Revenu)*[33]. Dans cette affaire, il s'agissait d'une fiducie testamentaire qui n'avait pas déclaré un gain en capital résultant de la vente d'une quote-part dans une ferme. Or, la fiducie n'avait pas joué de rôle actif dans cette vente. Elle avait juste reçu sa part du produit de disposition, soit 300 000 $. Il y avait deux fiduciaires : la fille du testateur et le Trust La Laurentienne. Les fiduciaires ont fait valoir qu'il y avait des difficultés d'interprétation relativement à l'imposition de ce gain. D'ailleurs, avant de pouvoir dire si c'est la fiducie qui devait se taxer, il a fallu à la Cour interpréter le testament constituant la fiducie afin de déterminer si l'on devait attendre la mort d'une ex-épouse avant que le capital (y compris le produit de la vente de la ferme) puisse devenir payable à la bénéficiaire qui était la fille du testateur. On comprend des faits de cette cause qu'en devenant payable à la fille, le gain aurait été non imposable en raison de la déduction pour gain en capital sur les biens agricoles. Mais en réalité, aucune attribution du gain n'ayant été faite en faveur de la bénéficiaire, les fiduciaires ont tenté d'invoquer que de toute façon cette attribution n'était pas nécessaire pour imposer directement la bénéficiaire, puisque la participation au capital lui avait déjà été dévolue irrévocablement avant la vente de la ferme. En conséquence, la fiducie n'avait pas à déclarer ce revenu qui ne lui appartenait pas. Malheureusement pour eux, tous ces arguments paraissent avoir été réfléchis après la cotisation. Même s'il semble qu'il y ait eu auparavant des avis juridiques qui auraient pu apporter effectivement une certaine confusion pour les fiduciaires, le jugement n'en mentionne pas la teneur. Ces arguments étaient toutefois difficiles à concilier avec le fait que la bénéficiaire n'avait pas non plus déclaré ce gain. En plus, la fiducie avait continué de déclarer les revenus réalisés sur le capital issu de la vente au cours des années ultérieures. Mais s'il y a eu confusion dans les dossiers des fiduciaires et de la bénéficiaire, il faut reconnaître que cela peut donner ce genre de résultats incohérents…

La Cour d'appel a fait fi de tous ces arguments et a permis une cotisation sur le gain non déclaré, malgré la prescription. La Cour a reconnu que le fardeau de la preuve reposait sur le fisc. Mais pour elle ce fardeau consistait seulement à prouver la négligence, soit une faute objective résultant d'un « écart entre ce que les fiduciaires ont fait et ce que le contribuable raisonnable aurait fait dans les circons-

33. 2011 QCCA 389. Voir aussi le commentaire paru dans la section « Actualité jurisprudentielle », préc., note 5.

tances ». Elle estime que ce fardeau est rempli en constatant que le fiduciaire professionnel ne s'est pas interrogé sur le traitement fiscal de cette somme de 300 000 $ qui lui a été remise. Or, ce simple motif nous semble insuffisant pour donner au fisc le droit de cotiser au-delà des trois ans. À la lumière de la jurisprudence qui va suivre, il nous semble que la vraie question aurait dû être : ces fiduciaires, qui par ailleurs se conforment habituellement à la loi, avaient-ils des raisons plausibles pour penser que le gain n'était pas taxable au niveau de la fiducie et pour ne pas avoir déclaré ce gain ? Si oui, la prescription devrait s'appliquer, et ce, peu importe si le fisc ou même la Cour n'approuvent pas ces raisons.

Une fois la prescription mise de côté, la Cour d'appel a dû se prononcer sur le caractère payable du gain en capital à la bénéficiaire et sur la question de la dévolution irrévocable. La Cour, sous la plume du juge Kasirer, a rejeté là aussi tous les arguments du fiduciaire.

Elle a jugé que la référence à l'épouse dans la clause suivante :

> c) Au décès de madite épouse, transmettre à ma fille Linda Barbeau, l'immeuble ci-haut mentionné ou le produit de la vente de tel immeuble [...]

qui était contenue au testament, n'avait pas été révoquée en raison du divorce du testateur, puisqu'il ne s'agissait pas d'un legs en sa faveur et que cette référence pouvait être interprétée, en tenant compte des faits, comme identifiant l'épouse en tant qu'individu et non en sa qualité d'épouse.

En raison de cette interprétation du juge, que nous ne trouvons pas très convaincante dans un contexte de codicille fait à la main, la cotisation fiscale a finalement été maintenue puisque le gain en capital ne pouvait pas être remis à la fille tant que l'ex-épouse était vivante.

En définitive, en plus de constater que le fardeau de preuve pour passer outre la prescription est relativement facile à faire par le fisc, le notaire devrait retenir de cette décision qu'il est toujours important de prévoir les effets d'un divorce dans la rédaction d'un testament ou d'une fiducie, afin de s'assurer que sa rédaction soit suffisamment claire, à savoir si l'on a nommé le conjoint à titre personnel ou en raison de sa qualité de conjoint. De plus, il est impor-

tant pour plus de flexibilité, à moins d'avoir de bonnes raisons de faire autrement, d'ouvrir la possibilité de remises de capital par les fiduciaires avant le terme prévu pour la fiducie. Cela est particulièrement vrai pour les biens qui donnent droit à une déduction fiscale lorsqu'ils sont imposés au niveau des bénéficiaires. Toutefois, en matière de planification, on ne peut tout prévoir comme le prouve ce testament qui remontait à 1962 avec codicille à la main en 1981…, soit avant que l'exonération du gain en capital pour biens agricoles entre en vigueur.

Un deuxième jugement en 2011 de la Cour d'appel laisse cette fois un arrière-goût d'iniquité, si on le compare à l'affaire précédente. Dans la décision *Labrosse* c. *Agence du revenu du Québec*[34] le motif de prescription a empêché la cotisation personnelle d'un contribuable dont les sociétés avaient connu des problèmes importants avec le fisc, au point où elles avaient été cotisées pour 31 M $! À la suite d'un règlement pour 400 000 $, le fisc était revenu à la charge en 2006 pour réclamer la somme de 579 000 $ à ce contribuable pour l'année 1999. Cette dernière cotisation était en lien avec de l'argent retiré d'une société et déposé dans un compte personnel afin de le protéger des créanciers… À propos de la prescription, le juge Brossard y fait les commentaires suivants :

> [45] À mon avis, le juge fait une erreur en s'appuyant sur une fausse prémisse de base qui lui fait conclure que dès qu'un montant n'est pas déclaré à titre de revenus, il ne pourrait y avoir prescription en aucune circonstance à l'égard de ce montant. Il s'agit là du motif exclusif qu'il invoque pour donner raison à l'intimé quant à l'application de l'article 1010(1)b)(i) L.I.
>
> [46] Or, sur le plan juridique, la règle générale dans le cas d'un contribuable établit que la prescription est de trois ans (art. 1010.1.2a)). Ce délai n'est étendu que si le contribuable a fait une « fausse représentation de fait par incurie, omission volontaire ou fraude ». En d'autres mots, si le contribuable, sans cacher quelque fait que ce soit, croit de bonne foi que certains revenus connus ne sont pas imposables entre ses mains, la prescription de trois ans doit jouer dans un tel cas. (Les soulignés sont de l'auteure)

Le contribuable avec son épouse estimaient avoir agi à titre de mandataires de la société et ne pas avoir reçu cette somme personnellement. Un fiscaliste avait même donné une interprétation en ce sens. À juste titre, la Cour a reconnu cette interprétation comme

34. 2011 QCCA 1592.

valable, d'autant plus que l'argent n'avait pas dans les faits été utilisé pour des fins personnelles. La bonne foi du contribuable au sujet de ses croyances fiscales serait ainsi déterminante. Il est à noter que le juge ne se sert pas ici d'un test objectif du contribuable raisonnable.

Dans la troisième cause, *9067-9051 Québec inc. et Denis Vincent* c. *La Reine*[35], il a été décidé en première instance, et cette fois au fédéral, que la prescription empêchait ici aussi la cotisation. Il s'agissait encore d'une histoire de fonds d'une société déposés dans le compte personnel d'un actionnaire, cette fois à la suite d'une indemnité versée après un incendie par une société d'assurances. Le fisc voulait imposer ces fonds à titre d'avantage à un actionnaire. L'excuse ici du contribuable étant qu'il croyait que les fonds reçus servaient à compenser ses frais de subsistance et qu'ils n'étaient pas taxables. Or, il s'agissait en fait d'indemnités d'assurances pour des meubles détruits par le feu. Le cadre de cette affaire est assaisonné d'une fausse facture pour réduire un énorme gain réalisé avec le reste de l'indemnité d'assurances.

Au sujet de la preuve relative à la prescription, le juge Hogan a dit :

> La question en litige est de savoir si le sous-alinéa 152(4)a)(i) permet d'établir une cotisation à l'égard d'une année frappée de prescription lorsque la présentation erronée des faits résulte de l'adoption par le contribuable d'une interprétation des circonstances qui favorise la non-imposition et que cette position n'est pas déraisonnable. » [...] Le fait qu'une somme de 30 000 $ fut avancée avant le règlement final pouvait faire croire à l'appelant que l'indemnité finale comprenait des frais de subsistance.[36] (Le souligné est de l'auteure)

Le juge a donc accepté l'argument de la prescription en utilisant le même raisonnement que dans l'affaire *Labrosse*. Ici toutefois, le caractère de raisonnabilité appellerait un certain critère objectif.

Ces trois décisions serviront donc de balises lorsque la non-déclaration d'un revenu résultera de la position prise par le contribuable. On en retient que le fardeau de la négligence ou de l'incurie repose sur le fisc, mais que la jurisprudence n'est pas encore totalement fixée sur les critères à appliquer. Il est tout de même curieux et

35. 2011 CCI 456.
36. *Ibid.* par. 76 et 78.

désolant de constater que des trois décisions, la prescription n'a pas été applicable dans la seule affaire où il n'y aurait pas dû y avoir de l'impôt à payer…

8. Responsabilité des administrateurs

La jurisprudence récente apporte de nouvelles nuances relativement à la responsabilité personnelle que peuvent encourir les administrateurs de sociétés qui omettent de verser des retenues à la source ou diverses autres taxes dont les taxes de vente.

Afin de se soustraire à cette responsabilité, l'administrateur a essentiellement deux moyens de défenses au fédéral : (1) invoquer la prescription de deux ans depuis sa démission ou bien (2) prouver qu'il a agi « avec le degré de soin, de diligence et d'habileté pour prévenir le manquement qu'une personne raisonnablement prudente aurait exercé dans des circonstances comparables »[37].

Trois décisions de la Cour d'appel fédérale ont reconsidéré ces défenses.

Dans la cause *Canada* c. *Buckingham*[38] dont la décision a été rendue en avril 2011, il s'agissait en premier lieu de déterminer si les moyens de défense étaient les mêmes en matière de non-remise de la TPS[39]. Le fisc argumentait que, vu que l'argent de cette taxe provenait des tiers acquéreurs, il suffisait de prouver sa non-remise pour rendre l'administrateur responsable. La Cour d'appel fédérale a rejeté cet argument en faisant valoir qu'il n'y avait pas toujours de lien direct entre la date de perception réelle de la taxe et l'obligation de sa remise qui, elle, est basée sur la date de facturation. En conséquence, la Cour a jugé qu'il ne devait pas y avoir de différence entre les moyens de défense pour la non-remise de la TPS par rapport à la non-remise des déductions à la source. Ce principe a été confirmé par la même Cour dans *Balthazard* c. *Canada*[40] en novembre 2011.

---

37. Par. 227.1(3) L.I.R. Au Québec, le libellé du deuxième moyen de défense ne précise pas la prévention du manquement. Art. 24.0.2 de la *Loi sur l'administration fiscale* (ci-après L.A.F.), L.R.Q., c. A-6.002. : « L'article 24.0.1 ne s'applique pas à un administrateur qui a agi avec un degré de soin, de diligence et d'habileté raisonnable dans les circonstances ou qui, dans ces mêmes circonstances, n'a pu avoir connaissance de l'omission visée par cet article ».
38. 2011 CAF 142.
39. 323(3) de la L.T.A.
40. 2011 CAF 331.

On s'est aussi demandé si, dans l'évaluation du comportement de l'administrateur, on doit encore accorder de l'importance à des facteurs subjectifs, tels que l'inexpérience ou l'ignorance de l'administrateur, pour lui permettre de se disculper.

Tant dans *Buckingham* que dans *Balthazard*, on est venu confirmer que la norme à appliquer était maintenant une norme objective depuis l'arrêt *Peoples* c. *Wise*[41] :

> Cette norme objective écarte le principe de common law selon lequel la gestion d'une société par un administrateur doit être jugée suivant les compétences, les connaissances et les aptitudes personnelles de celui-ci. Une norme objective ne signifie toutefois pas que les circonstances propres à un administrateur ne doivent pas être prises en compte. Ces circonstances doivent être prises en compte, mais elles doivent être considérées au regard de la norme objective d'une « personne raisonnablement prudente ».[42]

Dans ces causes, la Cour a ensuite évalué si les administrateurs dirigeants avaient pris des moyens raisonnables pour prévenir le manquement de leur société, soit en injectant du capital supplémentaire, en mettant en place un système de vérification ou en fermant boutique, le tout afin d'empêcher que ces administrateurs « financent les activités de leur société à l'aide de remises dues à la Couronne, en espérant ou non remédier plus tard à ces défauts »[43].

Il est intéressant toutefois de noter une certaine discordance de la jurisprudence. Ainsi, dans le jugement *Liddle* c. *Canada*[44] rendu en mai 2011, la même Cour d'appel n'a vu aucune erreur de droit dans le fait que le juge de première instance avait appliqué un critère subjectif et avait donc tenu compte du « director's particular background, knowledge, skills and experience »[45].

Enfin, relativement à la prescription de deux ans à compter de la démission de l'administrateur, soulignons l'agressivité du fisc qui a poursuivi une administratrice malgré la prescription, au motif que les livres avaient été falsifiés afin de changer sa date de démission[46].

---

41. 2004 CSC 68.
42. *Balthazard*, précitée, note 40, par. 32.
43. *Ibid.*
44. 2011 CAF 159.
45. *Liddle* c. *R.*, 2009 DTC 1296 (Cour canadienne de l'impôt), par. 32.
46. *Létourneau* c. *Canada*, 2011 CAF 354.

Or, il y avait eu envoi d'un avis de démission au CIDREQ à la date originale, ainsi qu'une cessation réelle de ses fonctions. Même s'il s'est avéré que le nouvel administrateur était le prête-nom de son conjoint, ce n'était pas une raison selon la Cour pour rechercher la responsabilité personnelle de l'administratrice démissionnaire. Notaires, rappelez à vos clients que les formalités de démission ne doivent pas être négligées et qu'ils ne doivent plus agir ensuite pour la société, sous peine qu'on les recherche en tant qu'administrateurs de fait.

Dans un tout autre registre, soit la responsabilité des administrateurs pouvant découler de l'article 14 de la *Loi sur l'administration fiscale*, un administrateur a été tenu personnellement responsable des impôts de la société, jusqu'à concurrence de la valeur du bien distribué[47]. Il n'avait pas obtenu un certificat avant de se distribuer le dernier bien de cette société, car il l'avait fait en règlement d'une créance qu'il avait contre cette dernière et non pas en tant que produit de liquidation. Le juge de la Cour du Québec y précise que le certificat avant distribution est requis dès qu'un processus de liquidation est amorcé pour toute distribution. Il faut donc faire attention à ce genre de situation en raison de cette interprétation très large.

9. Responsabilité personnelle du fiduciaire pour la Partie XIII

Dans *Richard Lewin* c. *R.*[48], un fiduciaire a rendu payable en 2001 un dividende de 2 M $ à un bénéficiaire non résident. La résolution accordant le dividende disait que le bénéficiaire avait le droit de réclamer le dividende quand il le voulait. Dans la déclaration d'impôt de la fiducie, on a calculé un impôt de la Partie XIII pour ce dividende, mais cette somme n'a jamais été remise au gouvernement. Le fiduciaire a démissionné le 12 janvier de l'année suivante. Le 18 janvier 2002, le dividende est payé au bénéficiaire. Dans ces circonstances, le fiduciaire démissionnaire est poursuivi personnellement en vertu des paragraphes 215 et 227(5) L.I.R. pour l'omission de la fiducie de remettre l'impôt de la Partie XIII en 2001.

47. *Boulanger* c. *Agence du revenu du Québec*, 2011 QCCQ 12211.
48. 2011 DTC 1354 (CCI).

Dans cette affaire, le débat a tourné autour du concept de « rendre payable » en opposition avec celui de « payer ou porter au crédit » du paragraphe 212(1) L.I.R. La Cour canadienne de l'impôt a jugé qu'il y avait une distinction à faire entre les deux et a conclu que le dividende n'avait pas été porté au crédit du bénéficiaire non-résident en 2001, même s'il était payable. De plus, même si la Partie XIII avait été due en 2001, la Cour est aussi d'avis que le paragraphe 227(5) L.I.R., qui entraîne la responsabilité personnelle du fiduciaire dans ces circonstances, ne s'applique qu'en présence d'un paiement (et non d'une somme payable). La cotisation envers le fiduciaire a donc été cassée. Cette cause est maintenant en appel à la Cour d'appel fédérale.

Il est à noter que la *Circulaire d'information 77-16R4* indique que l'impôt de la Partie III peut être payé au plus tard le 15e jour du mois suivant le mois du versement[49].

10. Mouvements de trésorerie pour débusquer les contribuables fautifs

L'Agence du revenu du Québec, dans le cadre de sa lutte contre l'évasion fiscale, a mis en place le programme d'indice de richesse. Assisté d'un logiciel informatique sophistiqué qui examine plusieurs paramètres des banques de données, elle sélectionne les dossiers de contribuables qui présentent un écart entre les revenus qu'ils déclarent et l'estimation de leurs dépenses. Une vérification plus approfondie est alors enclenchée et on demande à ces contribuables de répondre à un questionnaire détaillé visant à déterminer si effectivement les revenus déclarés sont insuffisants pour justifier toutes leurs dépenses. Ensuite, si les calculs de l'Agence basés sur les réponses obtenues démontrent toujours un écart entre les revenus et les dépenses, on cotise le contribuable pour la différence et on lui impute une pénalité pour négligence flagrante. On ne se donne pas la peine de poursuivre pour évasion fiscale en vertu des dispositions à caractère pénal.

Cette méthode de cotisation est dite « mouvements de trésorerie ». Elle est présentée comme une variante de la traditionnelle

49. Agence du revenu du Canada, *Circulaire d'information 77-16R4*, « Impôt des non-résidents », le 11 mai 1992. Cette position a été confirmée récemment par l'ARC dans la réponse à la question nº 5 de la Table ronde du Colloque « Fiducies » de l'APFF, *loc. cit.*, note 8.

méthode de l'avoir net, qui est aussi utilisée pour vérifier si les contribuables ont déclaré tous leurs revenus, à la différence que cette dernière méthode exige la confection du bilan du contribuable.

Le contribuable pourra ensuite se défendre en repoussant la présomption de validité de la cotisation avec une preuve *prima facie*[50] que la cotisation est injustifiée. Théoriquement, la Cour reconnaît qu'il n'a pas à prouver le montant exact de son revenu, mais dans les faits, on constate qu'il devra apporter au juge des arguments concrets afin que ce dernier puisse réduire ou annuler le montant de la cotisation.

On peut lire un exemple de l'application de cette méthode dans la décision *P.B.* c. *Québec (Sous-ministre du Revenu)*[51]. Il est intéressant de noter que, contrairement aux autres causes similaires, l'anonymat du contribuable a été respecté. Or ce contribuable était, pour les années en cause, un fonctionnaire du Gouvernement du Québec…

11. Avantage aux employés calculé sur la valeur marchande

Dans *Anthony* c. *Canada*[52], des employés ont été cotisés pour avoir obtenu de leur employeur une place de stationnement réservée et gratuite sur le terrain d'une école de Toronto où ils travaillaient. L'avantage fiscal a été calculé sur la valeur marchande d'une telle place dans le secteur, et non pas d'après le coût de l'employeur qui était beaucoup plus faible. Pourtant, il a été mis en preuve que le terrain de l'école ne servait pas de stationnement payant. Le facteur déclencheur de l'imposition de cet avantage semble avoir été l'attribution de places, comparativement à une liberté de stationner n'importe où. Pour mesurer l'avantage, la Cour d'appel fédérale a par ailleurs reconnu qu'il serait possible, en d'autres circonstances, d'utiliser le coût pour l'employeur lorsqu'il n'y a pas de marché libre pour l'avantage (ex. fourniture de repas).

La méthode basée sur la valeur marchande a aussi été retenue dans *Canada* c. *Spence*[53], pour mesurer l'avantage dont bénéfi-

50. C'est-à-dire qui permet de croire, si elle n'est pas ensuite contestée par une preuve au contraire, que le contribuable a raison.
51. 2011 QCCQ 6367.
52. 2011 CAF 336.
53. 2011 CAF 200.

ciaient les professeurs des écoles Montessori qui obtenaient une réduction de 50 % pour leur propre enfant. La Cour d'appel fédérale a refusé de considérer seulement la différence entre le prix payé et le coût réel de l'éducation de ces enfants pour l'employeur.

12. Pertes de l'agriculteur à temps partiel

Le *gentleman farmer* ou l'agriculteur à temps partiel n'a pas la possibilité d'utiliser les pertes de ses activités agricoles contre ses autres revenus en raison de la restriction prévue à l'article 31 L.I.R. Or, dans *Canada* c. *Craig*[54] les pertes n'ont pas été restreintes, car on a pu prouver que l'activité d'agriculture combinée à une autre activité était la source principale du revenu. Pour ce faire, la Cour d'appel fédérale a permis que l'on combine une activité agricole avec la pratique du droit ! Ainsi, l'avocat ou le notaire qui s'implique personnellement dans les deux activités, alors que la pratique du droit sert à financer ses activités agricoles déficitaires, n'est pas visé par l'article 31 L.I.R. La déduction des pertes agricoles contre les revenus d'autres sources est alors permise.

13. Fiducie présumée

Voici encore un jugement sur la fiducie présumée dont bénéficie le fisc au détriment des créanciers garantis. S'agissant davantage d'une matière intéressant les sûretés, nous ne soulignerons ici que la conclusion. La Cour d'appel du Québec dans *Banque Nationale du Canada* c. *Agence du revenu du Québec*[55] a décidé qu'une banque, créancière garantie, qui dans un jugement avait obtenu la prise en paiement des biens du failli et avait cédé ses droits contre valeur à une caution, a été tenue de payer au fisc les sommes encore dues par la société en faillite en vertu de l'article 20 L.A.F. Même si la banque invoquait une simple cession de droits hypothécaires, la Cour d'appel a été d'avis qu'il s'agissait plutôt d'une cession des biens lui venant du failli, dont le produit de disposition était visé par la fiducie du fisc.

54. 2011 CAF 22.
55. 2011 QCCA 1943.

CONCLUSION

Ce bref tour d'horizon de la jurisprudence fiscale ne serait pas complet sans mentionner que nous sommes en attente d'un jugement de la Cour d'appel du Québec dans le dossier des demandes péremptoires de l'Agence du revenu du Canada, par suite de la victoire en première instance de la Chambre des notaires[56]. De plus, la Cour suprême du Canada devrait aussi apporter un éclairage au chapitre de la notion de résidence fiscale d'une fiducie[57].

56. *Chambre des notaires du Québec* c. *Canada (Procureur général)*, 2010 QCCS 4215.
57. Dans le cadre de l'appel de la décision *St. Michael Trust Corp.* (*Fundy Settlement* c. *Canada*), 2010 CAF 309 dans laquelle la Cour d'appel fédérale a appliqué le critère de lieu de prise des décisions similaire à la société, plutôt que le critère traditionnel de la résidence des fiduciaires.