

REVUE DE LA JURISPRUDENCE 2012 EN FISCALITÉ

Diane BRUNEAU

Volume 115, Number 1, 2013

REVUE SÉLECTIVE DE JURISPRUDENCE 2012

URI: <https://id.erudit.org/iderudit/1044733ar>

DOI: <https://doi.org/10.7202/1044733ar>

[See table of contents](#)

Publisher(s)

Éditions Yvon Blais

ISSN

0035-2632 (print)

2369-6184 (digital)

[Explore this journal](#)

Cite this article

BRUNEAU, D. (2013). REVUE DE LA JURISPRUDENCE 2012 EN FISCALITÉ. *Revue du notariat*, 115(1), 177–203. <https://doi.org/10.7202/1044733ar>

REVUE DE LA JURISPRUDENCE 2012 EN FISCALITÉ

Diane BRUNEAU*

Introduction	179
1. Appels de décisions commentées l'an dernier	179
1.1 Perte de l'agriculteur à temps partiel	179
1.2 Lieu de résidence d'une fiducie	180
1.3 Fiducie et par. 75(2) LIR.	181
1.4 Responsabilité personnelle du fiduciaire pour la Partie XIII	182
2. Jurisprudence récente	183
2.1 Encore la prescription... et de l'existence d'une source.	183
2.2 Remboursement d'impôt pour des années prescrites	185
2.3 Achalandage et répartition du prix de vente	187
2.4 Règle générale anti-évitement	189
2.5 Vente à 1 \$ et art. 160 LIR.	190
2.6 Rénovation ou réparation d'un immeuble – distinction entre une dépense courante ou de capital	192

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

2.7	La difficile distinction entre revenu et capital – acquisition d’entreprise	194
2.8	Organisations de bienfaisance ou sans but lucratif	195
3.	Jurisprudence du Québec	198
3.1	Loyer entre deux sociétés associées – revenu de bien ?	198
3.2	Avance en argent du fisc pour se défendre et dommages et intérêts	199
3.3	Preuve que le fisc a faim	200
3.4	Transmission électronique et choix	201
4.	Nouveautés	202
4.1	Folios	202
4.2	Transactions foncières surveillées	202
	Conclusion	203

Introduction

On ne retiendra pas la jurisprudence de l'année 2012 comme ayant été particulièrement originale dans sa contribution à l'évolution du droit fiscal. Il y a eu plutôt une confirmation des tendances jurisprudentielles touchant plusieurs sujets. Néanmoins, la jurisprudence est maintenant fixée sur le concept de résidence de la fiducie, de même que sur certains appels des décisions qui avaient retenu notre attention l'an dernier. Au moment d'écrire ces lignes, nous étions toujours dans l'attente de la décision de la Cour suprême du Canada dans les affaires *Services environnementaux AES* et *Riopol*¹, qui doit trancher l'application au Québec de la doctrine de la rectification. Le texte qui suit commencera par le suivi des décisions de 2012, puis soulignera quelques jugements récents en matière d'impôt sur le revenu, issus principalement des plus hautes instances, et qui sont susceptibles d'intéresser les notaires non fiscalistes.

1. Appels de décisions commentées l'an dernier

1.1 Perte de l'agriculteur à temps partiel

La Cour suprême du Canada a confirmé la décision de la Cour d'appel fédérale² dans la décision *Canada c. Craig*³. La totalité des pertes d'un agriculteur à temps partiel a pu être utilisée contre ses autres revenus, en dépit de l'article 31 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁴ (« LIR »). Pour ainsi admettre que l'activité agricole combinée à une autre source était la source principale du revenu de M. Craig,

1. *Québec (S-M R.Q.) c. Services environnementaux AES inc.*, 2011 QCCA 394 (ci-après « *Affaire AES* ») et *Riopol c. Agence du revenu du Canada*, 2011 QCCA 954. Voir le commentaire que nous avons fait l'an dernier dans la présente revue : Diane BRUNEAU, « Fiscalité », (2012) 114 *R. du N.* 155-179, ainsi que le commentaire d'arrêt paru dans la section « Actualité jurisprudentielle » du journal *L'Entracte*, vol. 20, n° 6, 15 juillet 2011, p. 20.

2. 2011 CAF 22. Voir nos commentaires de cette décision : D. BRUNEAU, *id.*, p. 178.

3. *Canada c. Craig*, 2012 CSC 43.

4. L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) et ses modifications. Nous ne ferons référence que de façon exceptionnelle à la *Loi sur les impôts* du Québec (« LI »), RLRQ, c. I-3 et ses modifications.

la Cour lui a permis de combiner cette activité déficitaire avec... la pratique du droit, sa véritable principale source de revenu. M. Craig a pu établir que les revenus qu'il tirait de cette pratique étaient nécessaires pour financer ses activités agricoles.

Pour l'agriculteur à temps partiel (*gentleman farmer*) il suffisait donc, désormais, d'invoquer que ses activités autres servaient au financement de ses activités agricoles pour déduire la totalité de ses pertes en provenant.

Cependant, les réjouissances furent de courte durée, puisque le budget fédéral du 21 mars 2013⁵ est venu contrecarrer cette interprétation large de l'article 31 LIR, en rétablissant l'arrêt de principe rendu dans *Moldowan c. La Reine*⁶. Pour les années se terminant après le 20 mars 2013, les pertes seront restreintes si l'agriculture n'est pas la principale source de revenu. Par ailleurs, le plafond de déductibilité des pertes agricoles restreintes a été haussé de 8 750 \$ à 17 500 \$ par année.

1.2 Lieu de résidence d'une fiducie

La Cour suprême du Canada a aussi rejeté l'appel en retenant la thèse du fisc dans *Fundy Settlement c. Canada*⁷, en ce qui concerne les critères à appliquer pour déterminer le lieu de résidence d'une fiducie.

Dans cette affaire, une planification avait été mise en place pour que la plus-value d'une société canadienne s'accumule au profit d'une fiducie résidente de la Barbade ayant des bénéficiaires canadiens, le tout afin d'échapper à l'impôt canadien.

Plusieurs questions y étaient soulevées, mais en ce qui concerne la détermination du lieu de résidence des fiducies, les con-

5. Il y est proposé de modifier le texte de l'article 31 LIR afin d'y prévoir : « Si le revenu d'un contribuable, pour une année d'imposition, ne provient principalement ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et d'une autre source qui est une source secondaire de revenu pour lui... » (souligné de l'auteure). Finances Canada, *Avis de motion de voies et moyens visant à modifier la Loi de l'impôt sur le revenu et d'autres textes fiscaux*, 21 mars 2013, art. 43.

6. [1978] 1 R.C.S. 480.

7. 2012 CSC 14, [2012] 1 R.C.S. 520 (en appel de *St. Michael Trust Corp. (Fundy Settlement c. Canada)*, 2010 CAF 309). Ce jugement a été commenté dans le journal de la Chambre des notaires, « Actualité jurisprudentielle » (15 juin 2012), vol. 21, n° 5, *Extracte*, 18.

tribuables invoquaient l'application du critère classique découlant de l'arrêt *Thibodeau*⁸ à l'effet qu'une fiducie réside au lieu de résidence de ses fiduciaires, en l'occurrence la Barbade. La Cour suprême a rejeté cette approche en adoptant plutôt, à l'instar de la Cour d'appel, le même critère que pour la détermination du lieu de résidence d'une société, soit le critère du « centre de gestion et de contrôle ». Ce critère en est un de fait.

La Cour est tout de même d'avis que le lieu de résidence des fiduciaires demeure pertinent. On comprend de ce jugement qu'il faudra dorénavant se demander s'il y a des facteurs qui pourraient empêcher de situer la résidence de la fiducie au lieu de résidence de ses fiduciaires. Des facteurs tels que le pouvoir d'ingérence des bénéficiaires dans la gestion des placements, l'interdiction faite au fiduciaire de conclure certaines transactions et le fait pour le fiduciaire de suivre automatiquement les recommandations des bénéficiaires, ont été identifiés comme permettant de faire pencher la balance vers un autre lieu de résidence, par exemple celui des bénéficiaires comme dans cette cause.

Par ailleurs, la Cour a estimé que si la fiducie avait été résidente de la Barbade, on n'aurait pas pu se servir de la règle générale anti-évitement canadienne pour empêcher l'application de la convention fiscale existant entre le Canada et la Barbade.

1.3 Fiducie et par. 75(2) LIR

La Cour d'appel fédérale a rejeté le pourvoi des autorités fiscales dans *Canada c. Sommerer*⁹.

Il y a peu de jurisprudence sur le paragraphe 75(2) LIR. Brièvement, cette disposition prévoit l'attribution des revenus et du gain en capital d'une fiducie à la personne qui lui a cédé un bien à condition de pouvoir le ravoir ou à la condition de contrôler la fiducie ou de contrôler à qui le bien sera cédé.

La Cour d'appel confirme dans *Sommerer* que le paragraphe 75(2) LIR ne s'applique pas si la cession du bien, en faveur de la

8. *Fiducie de la famille Thibodeau c. Canada*, 78 DTC 6376 (C.F. 1^{re} inst.).

9. 2012 CAF 207. Voir nos commentaires de la décision de première instance D. BRUNEAU, *loc. cit.*, note 1, p. 160.

fiducie, résulte d'un achat à la valeur marchande qu'elle a conclu avec un bénéficiaire.

Il est intéressant de lire le raisonnement du juge. Il s'appuie d'abord sur les objectifs de la loi :

le paragraphe 75(2) vise de façon générale à assurer qu'un contribuable ne se soustrait pas aux conséquences fiscales de l'utilisation ou de la disposition de biens en les transférant à une autre personne en fiducie tout en conservant un droit réversif ou un droit de disposition sur les biens en question ou sur ceux qui leur sont substitués.¹⁰

Nous espérons que cette décision vienne un peu calmer l'utilisation, par les vérificateurs fiscaux, du paragraphe 75(2) LIR comme s'il s'agissait d'une règle anti-évitement d'application large¹¹. Rappelons que lorsque ce paragraphe s'est déjà appliqué, cela enlève par la suite plusieurs possibilités de roulement des biens, lors de la remise du capital de la fiducie¹².

1.4 Responsabilité personnelle du fiduciaire pour la partie XIII

La partie XIII de la LIR prévoit que certains paiements énumérés faits à des non-résidents, tel le versement de loyers, doivent faire l'objet d'un impôt de 25 %¹³ retenu à la source par le payeur canadien.

Dans l'affaire *Lewin*¹⁴, le fisc réclamait au fiduciaire l'impôt non retenu sur du revenu payable à un bénéficiaire non-résident.

La Cour d'appel fédérale a aussi rejeté cet appel, confirmant ainsi que le fait de rendre payable un revenu à un bénéficiaire de fiducie, n'entraîne pas immédiatement l'application d'un impôt de la partie XIII, car cette action n'est pas l'équivalent de « payer ou porter au crédit » du par. 212(1) LIR.

10. *Id.*, par. 48.

11. Voir par exemple le débat dans *Brent Kern Family Trust c. La Reine*, 2012 CCI 358.

12. Par. 107(4.1) LIR.

13. Par. 212(1) LIR. Toutefois, ce taux est habituellement réduit à 15 %, 10 % ou 5 % par les conventions fiscales bilatérales.

14. *Canada c. Lewin*, 2012 CAF 279. Voir les commentaires du jugement de première instance à D. BRUNEAU, *loc. cit.*, note 1, p. 175.

2. Jurisprudence récente

2.1 Encore la prescription... et de l'existence d'une source

On voit de plus en plus souvent les Agences du revenu cotiser au-delà de la prescription (qui est de trois ans pour les individus), non seulement dans les cas de fraude ou de négligence flagrante, mais aussi lorsqu'on peut invoquer une simple inattention.

En effet, le fisc s'appuie sur les termes larges de la loi pour invoquer qu'aucune prescription ne s'applique lorsqu'un contribuable « a fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention, ou omission volontaire, ou a commis quelque fraude...¹⁵ ». Au Québec, la loi utilise « incurie » au lieu du terme négligence, mais cela aurait le même sens¹⁶.

L'arrêt *Canada c. Johnson*¹⁷ est un autre exemple¹⁸ du durcissement jurisprudentiel en ce sens. M^{me} Johnson avait participé à son insu à une fraude pyramidale. Elle avait investi des sommes dans une fiducie, qu'on lui disait servir à des transactions sur des options. Elle n'a pas déclaré ses profits au fisc, puisque le promoteur lui avait assuré qu'il s'agissait de bénéfices non taxables, l'impôt ayant déjà été supposément assumé par la fiducie. Ce promoteur s'est fait arrêté en 2003.

M^{me} Johnson a reçu en 2007 de nouvelles cotisations pour les années 2002 et 2003 pour des revenus respectifs de 614 000 \$ et 702 000 \$. En première instance, on a reconnu que l'année 2002 était prescrite.

Il fallait déterminer si une contribuable a une conduite suffisamment répréhensible pour que la prescription ne s'applique pas lorsqu'elle se fie aux déclarations d'autrui.

La Cour d'appel fédérale a estimé qu'il y avait eu ici une inattention permettant de cotiser au-delà de la prescription, puisque la contribuable n'aurait pas dû se fier uniquement aux réponses obtenues.

15. Art. 152(4)a) LIR.

16. Art. 1010(2)b)i) LI : « a fait une fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire ou a commis une fraude ».

17. 2012 CAF 253.

18. Voir les causes citées l'an dernier à D. BRUNEAU, *loc. cit.*, note 1, p. 168-173.

nues du promoteur. Compte tenu des sommes importantes en jeu, elle se devait de consulter un professionnel expérimenté afin de vérifier si ses conclusions étaient fondées, comme l'aurait fait une personne raisonnable. Le juge mentionne :

Comme elle n'a pas pris cette mesure simple et évidente, elle ne peut utilement soutenir avoir effectué un examen attentif et réfléchi de la situation à la manière d'une personne sage et prudente.¹⁹

Même si la Cour prend la peine de préciser que « la sagesse n'est pas infaillible et que la prudence n'est pas la perfection »²⁰, il nous semble qu'il s'agit encore d'une interprétation large de la négligence. Le contexte a sûrement joué ici, M^{me} Johnson ayant empoché des profits substantiels sur le dos des personnes escroquées. Il n'en reste pas moins que cette décision pourrait se révéler très favorable aux cotisations hors délai.

Un autre point intéressant de ce jugement a été la discussion sur la présence d'une source de revenu car, au Canada, seuls les revenus provenant d'une source sont taxables²¹. Il est intéressant de constater qu'il est plus facile pour le fisc d'identifier une source de revenu pour la personne qui a profité d'un stratagème frauduleux, que pour celui qui s'est fait floué :

M^{me} Johnson soutient par ailleurs qu'il est terriblement injuste d'imposer des personnes qui ont bénéficié sans le savoir d'une fraude pyramidale, tout en refusant aux autres victimes innocentes la déduction de leurs pertes.²²

M^{me} Johnson a cependant été déboutée quant à son argument sur l'absence de source, alors que les opérations pyramidales avaient été pour elle très lucratives. Le juge a appliqué les critères classiques de l'arrêt *Cranswick*²³ et a déterminé que, puisqu'elle avait investi des sommes dans l'espoir de recevoir un profit, ce qu'elle a eu, elle avait bel et bien une source de revenu. Le fait que ces revenus aient été obtenus illégalement, plutôt que de ce qu'elle croyait être des options, n'avait pas d'importance :

elle a été imposée, [...] non pas parce qu'elle a innocemment bénéficié d'une fraude pyramidale, mais bien parce qu'elle a conclu une série

19. *Id.*, par. 58.

20. *Id.*, par. 55.

21. Il s'agit d'un héritage provenant d'Angleterre.

22. *Id.*, par. 45.

23. *R. c. Cranswick*, [1982] 1 C.F. 813 (CAF)

d'ententes avec M. Lech pour tirer un bénéfice de ses investissements avec lui, et qu'elle a reçu ce qu'elle attendait. Le fait que M. Lech l'ait payée grâce aux produits d'une fraude pyramidale est dépourvu de pertinence.²⁴

En définitive, même s'il ne s'agissait pas ici d'une remise de gains véritables, mais bien d'un retour provenant de l'argent soutiré des autres participants, la Cour d'appel fédérale a considéré que, pour M^{me} Johnson, il s'agissait d'une source de revenu d'entreprise ou de biens.

La Cour suprême a rejeté une autorisation d'en appeler de ce jugement.

2.2 Remboursement d'impôt pour des années prescrites

Lorsqu'un particulier (ou une fiducie testamentaire) se rend compte qu'il aurait pu profiter d'un allègement fiscal qu'il n'a pas réclamé dans une année antérieure, il a le droit de soumettre de nouvelles déclarations amendées pour les années non prescrites, soit celles dont les trois ans après la date de l'avis de cotisation initial ne sont pas encore écoulés²⁵. Mais pour revenir au-delà de ces années, il lui faudra faire une demande en vertu de la disposition d'équité prévue au paragraphe 152(4.2) LIR. L'acceptation de cette demande par le fisc dépendra de l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire.

C'est dans cette perspective qu'a été décidée l'affaire *Canada c. Abraham*²⁶. Se basant sur un jugement favorable en vertu d'une disposition de la *Loi sur les Indiens*²⁷, des contribuables autochtones désiraient obtenir rétroactivement le remboursement de l'impôt payé sur leurs salaires. Les impôts des années non prescrites ont été remboursés sans problème. Cependant, pour les années prescrites, une demande en vertu du paragraphe 152(4.2) LIR a été refusée. La Cour d'appel fédérale, en révisant la décision du fisc, a refusé

24. *Canada c. Johnson*, précitée note 11, par. 46.

25. Par. 152(3.1) LIR. Par exemple, si un contribuable reçoit le 1^{er} juillet 2013 un avis de cotisation (même nul) pour l'année 2012, la prescription serait acquise au 1^{er} juillet 2016. Il peut demander la modification automatique de sa déclaration de 2012 jusqu'au 1^{er} juillet 2016. À compter de cette date, il faudra pour demander une modification, se prévaloir de la disposition d'équité.

26. 2012 CAF 266. Autorisation d'en appeler à la CSC refusée.

27. L.R.C. (1985), ch. I-5, art. 87.

d'appliquer la norme de la décision correcte, utilisée en droit administratif lorsqu'une question de droit est en cause, comme l'avait fait la Cour de première instance. Elle a plutôt utilisé la norme de la décision raisonnable, estimant qu'il s'agissait ici d'un pouvoir discrétionnaire large impliquant un raisonnement basé sur une question mixte de droit et de fait. Elle décrit ainsi la décision raisonnable :

le caractère raisonnable tient « principalement à la justification de la décision, à la transparence et à l'intelligibilité du processus décisionnel », mais aussi « à l'appartenance de la décision aux issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit.²⁸

La Cour, examinant ensuite le processus de la décision suivi par le fisc, a considéré qu'il avait agi de façon raisonnable en se basant sur la *Circulaire IC07-1, Dispositions d'allègement pour les contribuables*²⁹. Ce document de politique administrative permettait d'arriver à la conclusion que l'Agence n'accorderait pas une demande fondée sur des changements à la loi ou à la jurisprudence. Ainsi, dans l'application du paragraphe 152(4.2) LIR à la présente affaire, il était raisonnable que le fisc se demande pour chaque année prescrite, si à cette époque, compte tenu de la jurisprudence d'alors, on aurait accordé l'exemption de la *Loi sur les Indiens*. Puisque la réponse était non pour toutes les années, sauf la dernière qui avait connu des développements à cet égard, le fisc n'a accepté la demande que pour cette dernière.

Ainsi, en vertu du paragraphe 152(4.2) LIR, on peut faire une demande de remboursement pour un allègement fiscal qui était offert et dont on ne s'était pas prévalu. Cependant, si on n'est pas en accord avec une cotisation, on ne peut attendre les développements jurisprudentiels et ensuite revenir en arrière avec une telle demande. Le seul moyen alors de conserver ses droits est de s'opposer en bonne et due forme, généralement dans les 90 jours de la cotisation³⁰.

28. *Canada c. Abraham*, précitée, note 16, par. 41.

29. Agence du revenu du Canada, *Circulaire IC07-1, Dispositions d'allègement pour les contribuables*, 31 mai 2007.

30. Ce délai est applicable si le délai d'un an après la date de production de la déclaration est passé (par. 165(1) LIR). Par exemple, le contribuable aurait jusqu'au 30 avril 2014 (ou 15 juin 2014 si le contribuable ou son conjoint exploite une entreprise) pour s'opposer à une cotisation pour l'année 2012. Cependant, pour les années avant 2012, les 90 jours du premier avis de cotisation doivent être rigoureusement respectés, sous peine de perdre tout recours.

2.3 Achalandage et répartition du prix de vente

Lorsque les parties, même à distance, répartissent un prix de vente entre plusieurs biens vendus en même temps, ce qui arrive souvent lors de la vente d'un immeuble ou d'une entreprise, les autorités fiscales peuvent contester cette répartition si elle n'est pas raisonnable³¹. Une répartition négociée entre parties sans lien de dépendance n'était pas contestée si le vendeur et l'acquéreur avaient des intérêts opposés. Par exemple, le vendeur d'un immeuble commercial a généralement intérêt à augmenter le prix du terrain vendu et à diminuer le prix de la bâtisse amortissable, le tout lui permettant de réduire la récupération d'amortissement taxable à 100 % et d'obtenir plutôt sur le terrain un plus grand gain en capital imposable seulement à moitié. L'acheteur a, au contraire, intérêt à imputer le plus possible le prix sur la bâtisse afin de maximiser la déduction pour amortissement future.

Traditionnellement, ce n'était donc que lorsque cet équilibre était moins présent dans les négociations, que le fisc pouvait en pratique trouver déraisonnable la répartition et cotiser sur une autre base. Suivant les commentaires en *obiter* de la décision *Transalta Corporation c. Canada*³², ce sont toutes les répartitions qui doivent respecter ce critère de raisonabilité. La Cour d'appel fédérale a cependant précisé qu'il faut chercher ce qui peut être raisonnable pour les parties et non pour le fisc.

Dans cette affaire, il s'agissait d'une société qui avait vendu une entreprise réglementée de transmission d'électricité. L'entente entre les parties prévoyait que tout l'excédent du prix de vente sur la valeur nette réglementée des actifs était attribuable à l'achalandage (soit plus de 190 M \$). On comprend de cette cause que cela permettait à *Transalta* de ne pas avoir de récupération sur ses actifs corporels, tout en obtenant le traitement fiscal avantageux réservé aux biens incorporels faisant partie des immobilisations admissibles³³. Pour l'acquéreur, la répartition n'avait pas d'impact³⁴.

31. Art. 68 LIR.

32. 2012 CAF 20.

33. Ces biens comprennent d'autres biens que l'achalandage, par exemple les frais d'incorporation, la liste de clients, le savoir-faire, les quotas agricoles, etc. La plus-value sur les immobilisations admissibles est en réalité imposée seulement à moitié, comme les gains en capital.

34. Cela diminue le poids de la position de la Cour sur l'examen de la raisonabilité dans toutes les situations.

La Cour d'appel fédérale a adopté la définition suivante de l'achalandage :

L'achalandage a trois caractéristiques : a) il s'agit d'un actif incorporel ; b) il doit découler de l'attente de futurs gains, rendements ou autres avantages supérieurs à ceux que produirait normalement une entreprise comparable ; c) il doit être indissociable de l'entreprise à laquelle il se rattache et ne peut normalement être vendu séparément de l'entreprise en exploitation.³⁵

La Cour cite le professeur Durnford pour reconnaître que des facteurs tels que la réputation, la satisfaction de la clientèle, l'exclusivité d'un produit, les nouvelles occasions d'affaires, la bonne gestion d'une entreprise ou sa situation géographique, contribuent tous à l'achalandage³⁶.

Puis la Cour a précisé son approche dans l'évaluation d'une répartition de prix raisonnable :

Pour déterminer s'il est raisonnable de considérer qu'un montant représente la contrepartie de la disposition d'un bien particulier, il faut, en application de l'article 68 de la Loi, se demander si un homme ou une femme d'affaires raisonnable, ayant à l'esprit des considérations commerciales, aurait attribué ce montant au bien en question.³⁷

Constatant que l'évaluation des actifs dans cette affaire correspondait à celle du système de réglementation de cette industrie dont les principes avaient été suivis par les parties, la Cour d'appel fédérale a accordé l'appel et reconnu la répartition initiale.

Outre la redéfinition de la notion d'achalandage, cette décision ouvre au fisc la possibilité de remettre en question toute répartition du prix établie entre des parties sans lien de dépendance.

Presqu'en même temps que *Transalta* ci-dessus, la Cour canadienne de l'impôt rendait jugement dans *Wagner c. La Reine*³⁸. Il s'agissait de parties qui traitaient à distance à l'occasion d'une vente d'actifs. Elles ont ensuite modifié leur entente pour établir plutôt une vente d'actions afin de diminuer leurs impôts.

35. *Id.*, par. 6.

36. *Id.*, par. 55.

37. *Id.*, par. 7.

38. *Wagner c. La Reine*, 2012 CCI 8, confirmée en appel dans *Diaz c. Canada*, 2013 CAF 11.

Les détails de cette cause sont nombreux et ont perdu de leur pertinence depuis l'imposition des ententes de non-concurrence³⁹. Il est curieux de constater que le juge a estimé que les parties, même si au départ traitaient à distance, avaient un lien de dépendance lorsqu'elles ont modifié la nature de la vente, parce qu'elles avaient le même objectif, soit de réduire les impôts et d'en partager les avantages. La Cour n'a même pas invoqué l'article 68 LIR ici pour répartir le prix, puisqu'elle est venue à la conclusion que tout le prix de la vente était attribuable à la vente des actions (et non pas une partie pour la signature des ententes de non-concurrence).

En définitive, nous avons ici deux arrêts où la Cour ne s'est pas gênée pour revisiter la répartition du prix de vente conclue entre personnes sans lien de dépendance.

2.4 Règle générale anti-évitement

Poursuivant sa série de succès sur l'application de la règle générale anti-évitement⁴⁰, deux nouvelles batailles sur un même thème ont été gagnées par l'Agence du revenu du Canada⁴¹. La planification attaquée consistait à profiter d'une perte sur papier. À l'aide d'un dividende en actions, on réussissait à faire un transfert de la valeur (*value shift*) des actions d'une catégorie d'actions⁴² vers une autre catégorie⁴³. Une perte en capital était provoquée par la vente des premières actions à perte en faveur d'une fiducie familiale. La perte était alors utilisée pour effacer un gain en capital antérieur. La Cour d'appel fédérale a rejeté l'appel des contribuables dans ces deux affaires, en considérant qu'il y avait eu abus de la loi.

La Cour a retenu, dans un cas que, même si l'objectif de l'ensemble de la planification était la protection des actifs, il n'en demeure pas moins que certaines opérations dans la série de transactions conféraient un avantage fiscal abusif. Le fait que ce contribuable ne recherchait pas cet avantage fiscal n'a pas été jugé pertinent, puisque la Cour a estimé que le test doit être appliqué de façon objective.

39. Par. 56.4 LIR.

40. Par. 245 LIR.

41. *1207192 Ontario Limited c. Canada*, 2012 CAF 259 et *Triad Gestco Ltd. c. Canada*, 2012 CAF 258.

42. On en faisait des actions ayant une valeur faible mais un coût élevé.

43. Des actions ayant une grande valeur et un coût faible.

Dans le deuxième cas, les arguments ont plutôt porté autour de la politique fiscale au sujet de l'utilisation des pertes en capital. La Cour a été d'avis que les pertes en capital doivent être réelles et non seulement sur papier comme ici pour pouvoir être déductibles.

La Cour suprême du Canada a refusé d'entendre l'appel de l'une de ces causes.

On doit ajouter à cette série le jugement rendu dans *Canada c. Global Equity Fund Ltd.*⁴⁴, où la règle générale anti-évitement a aussi été appliquée. La perte sur papier encourue avec le même genre de planification a cependant été traitée comme étant une perte d'entreprise.

Le caractère artificiel des pertes a été déterminant dans ces affaires.

2.5 Vente à 1 \$ et art. 160 LIR

Au moment d'écrire ces lignes, une décision de 2013 a attiré notre attention. Il s'agit de la décision de la Cour d'appel fédérale dans *Romar c. Canada*⁴⁵.

Dans cette affaire, un mari, ayant le fisc à ses trousses, a vendu la résidence familiale à son épouse, M^{me} Romar, pour « 1 \$ et autre contrepartie à titre onéreux et valable ». À cette époque, sa dette fiscale était d'un montant plus élevé que la valeur de cette résidence. Environ un an plus tard, les époux ont modifié leur régime matrimonial passant de la société d'acquêts à la séparation de biens.

L'article 160 LIR est une large disposition de perception fiscale qui permet au fisc de s'adresser aux personnes ayant un lien de dépendance pour réclamer les sommes dues par un contribuable. Il s'appliquera notamment si ces personnes ont acquis un bien provenant du contribuable sans en payer la juste valeur marchande. Leur responsabilité pour les impôts dus par le contribuable, pour l'année du transfert et les années antérieures, sera toutefois limitée au montant de la valeur impayée lors du transfert. M^{me} Romar a ainsi été cotisée pour toute la valeur de la maison, puisque le fisc n'a considéré qu'une contrepartie de 1 \$.

44. 2012 CAF 272.

45. 2013 CAF 10.

En défense, elle a tenté de faire valoir que le transfert de la résidence s'inscrivait dans le cadre plus général de la dissolution de la société d'acquêts⁴⁶.

Cette défense n'a pas été retenue en raison du fait que l'acte de vente notarié entre son mari et elle, qui fait preuve de son contenu, contenait une clause stipulant que le régime des époux n'était pas en voie de changement ! De plus, en première instance⁴⁷, il avait été mis en preuve que le dossier du notaire sur le changement de régime avait été ouvert bien après la vente de la résidence. Le notaire n'a pas pu témoigner car il était décédé.

Au niveau du partage, la Cour n'a retenu que le fait que la résidence y figurait comme un actif de madame, alors qu'en première instance on souligne cependant que le patrimoine de monsieur n'avait pas subi une baisse de valeur en laissant toute la résidence à sa conjointe. Il ressort de ces deux jugements que si un lien avait pu être établi entre la vente et le changement de régime, on aurait pu voir dans le partage une contrepartie suffisante pour faire échec à la réclamation des autorités fiscales envers madame. Aucun lien n'ayant été trouvé ici, les juges ont appliqué l'article 160 LIR et réclamé à M^{me} un montant équivalant à la valeur de la maison au moment de l'achat...moins 1 \$.

Cette affaire nous rappelle deux choses. Premièrement, le notaire doit s'assurer que les clauses usuelles contenues dans l'acte qu'il reçoit sont bel et bien conformes à la réalité⁴⁸. De plus, il faut être extrêmement prudent dans l'utilisation de la formule de la vente à 1 \$, car elle crée une certaine ambiguïté au niveau fiscal. Est-ce une vente contre valeur véritable ou un don ? On constate qu'elle a été considérée par le fisc dans ce cas-ci comme étant pratiquement un don, sans égard au fait que l'on avait ajouté qu'il y avait eu bonne et valable considération. Le fisc pourrait aussi l'interpréter comme étant une vente, et alors il pourrait être opportun de s'assurer que l'article 69 LIR ne s'applique pas⁴⁹ car cet article prévoit une double

46. Cette défense aurait probablement pu permettre de faire la preuve d'une certaine contrepartie basée sur la valeur de sa créance dans les acquêts.

47. *Sokolowski Romar c. La Reine*, 2012 CCI 104.

48. Rien n'indique que la clause choisie n'était pas conforme ici. Rappelons que presque un an s'était écoulé entre la vente et le changement de régime...

49. La vente à 1 \$ peut aussi amener un questionnement quant à l'application des règles d'attribution qui bénéficient d'une exception si le transfert a eu lieu à la juste valeur marchande.

imposition. En effet, lors d'une vente entre personnes ayant un lien de dépendance, celui qui acquiert à un prix inférieur à la valeur marchande conserve ce prix d'achat (au lieu d'avoir un coût égal à la valeur), alors que le vendeur est taxé sur toute la juste valeur marchande⁵⁰.

Par ailleurs, les tribunaux reconnaissent difficilement l'existence de véritables contreparties entre époux résultant des obligations matrimoniales⁵¹. Mais il va sans dire que si une contrepartie à valeur monétaire peut être invoquée, comme ici dans le cadre du partage, le transfert devrait y référer et plus précisément que simplement par les termes « avec bonne et valable considération ». Dans le cadre d'un divorce ou d'une séparation, il y a une exception à l'application de l'article 160 LIR si le transfert sans contrepartie a lieu dans le cadre de l'accord de séparation ou du jugement de divorce⁵².

Il faut donc, le cas échéant, prévenir les clients qui veulent faire de tels transferts sans contrepartie que cela pourrait ne pas leur permettre d'échapper au fisc.

2.6 Rénovation ou réparation d'un immeuble – distinction entre une dépense courante ou de capital

Dans la décision *Mbénar c. Canada*⁵³, où on a examiné la déductibilité de dépenses de rénovation apportée à deux immeubles locatifs, le juge a fait le constat suivant :

L'appelant a bien raison de dire que, particulièrement dans les cas de zones grises, il n'est pas facile de déterminer la véritable nature d'une dépense à des fins fiscales. La jurisprudence, toute en nuances parfois subtiles, reflète bien cette difficulté.⁵⁴

50. Voir par exemple l'opinion nuancée exprimée dans le bulletin : *Interprétation Revenu Québec, IMP. 422-1/R1, Aliénation d'un immeuble pour une contrepartie insuffisante*, 31 mars 2008.

51. Par exemple, voir *Ouellet c. La Reine*, 2012 CCI 77, où l'on rappelle que dans *Yates c. Canada*, 2009 CAF 50, la Cour d'appel fédérale a dit que les obligations familiales ne constituaient pas une contrepartie. Voir aussi *Viau c. La Reine*, 2011 CCI 193, où la Cour a refusé de reconnaître que le patrimoine familial puisse être acquitté avant la séparation et qu'une promesse puisse être une contrepartie.

52. Par. 160(4) LIR.

53. 2012 CAF 180.

54. *Id.*, par. 4.

En effet, bien malin qui pourrait prédire la déductibilité ou non d'une dépense de changement de toiture ou de fenêtres dans l'état actuel de la jurisprudence, et cela tant au fédéral qu'au Québec. Différents critères, tels le montant de la dépense, son but (améliorer ou réparer), son caractère urgent, son effet sur la valeur de l'immeuble ou même son effet sur la valeur qu'aurait eu un immeuble semblable s'il avait été entretenu régulièrement, ont tous été retenus dans le passé avec des résultats divers.

La décision *Mbéнар* fait partie de deux décisions de la Cour d'appel fédérale qui se sont penchées sur les travaux de rénovation faites par le nouvel acquéreur d'un immeuble. Même si le contribuable y a fait état du caractère urgent des réparations pour rendre les immeubles sécuritaires et qu'ainsi les travaux importants n'ont servi qu'à réhabiliter des immeubles en décrépitude, la Cour a refusé la déduction des dépenses en estimant qu'il s'agissait de dépenses en capital, puisque « les rénovations dépassaient le stade de simples réparations et d'un entretien régulier et conféraient un effet durable aux propriétés de l'appelant »⁵⁵.

Le même résultat a été obtenu en 2013 dans *Hare c. Canada*⁵⁶ au sujet de la rénovation d'immeubles nouvellement acquis. La Cour d'appel a considéré que d'examiner les réparations en bloc, plutôt qu'individuellement, était une approche acceptable. La Cour de première instance, contrairement à la cause qui précède, a souligné à juste titre que le caractère durable de la dépense importait peu dans ce genre de cas, puisque toutes les réparations que l'on effectue sur un immeuble ont un tel caractère durable⁵⁷. Dans *Hare*, les réparations, même si elles étaient nécessaires et utiles puisqu'elles n'avaient pas pour but de rendre l'immeuble plus beau, ont été jugées être des dépenses en capital.

Plus précisément, puisque les réparations ont été faites avant même de commencer à louer, la Cour a estimé qu'elles faisaient partie de la préparation à la location. Elles ont donc été ajoutées aux dépenses d'acquisition des immeubles.

55. *Mbéнар c. Canada*, précitée note 32, par. 9.

56. 2013 CAF 80.

57. *Hare c. La Reine*, 2011 TCC 294, par. 44.

Au Québec, l'arrêt *Goyer*⁵⁸, qui a apporté un préjugé favorable aux dépenses courantes, est toujours d'actualité⁵⁹. Le coût en capital d'un immeuble pourrait ainsi être différent d'un palier à l'autre...

Même si ce n'est pas ce qui a été appliqué ici, il est à noter que les lois fiscales prévoient par ailleurs que les dépenses encourues durant la période de construction, de rénovation ou de transformation d'un bâtiment, alors que ce dernier n'est pas encore utilisé en totalité, peuvent être restreintes⁶⁰.

Ce qui est vrai pour un immeuble à revenu est aussi vrai pour un immeuble à usage personnel. Le coût en capital d'un chalet pourrait par exemple être augmenté du montant des rénovations.

2.7 La difficile distinction entre revenu et capital – acquisition d'entreprise

Ce n'est pas que dans le contexte des dépenses pour la réparation des immeubles que l'on doit distinguer entre le caractère de capital d'une dépense ou d'un revenu.

La Cour d'appel fédérale a eu à identifier la nature d'un paiement fait dans un contexte de tentative d'achat d'actions d'une société. Les dépenses faites lors de l'achat d'actions ne sont habituellement pas déductibles, car elles servent à acquérir un capital. Or, si plutôt que d'encourir une dépense, on réalise un revenu dans une tentative d'acquisition, est-ce un gain en capital ?

Dans la décision *Morguard Corporation c. Canada*⁶¹, un paiement a été négocié et reçu pour rupture de contrat (au cas où l'autre partie recevrait une offre plus élevée). La Cour d'appel fédérale a jugé que ce paiement pour rupture de contrat était un revenu d'entreprise⁶². Même si le contribuable contestait que son activité, consistant en la simple acquisition de sociétés, ne pouvait pas constituer

58. *Sous-ministre du Revenu du Québec c. Denise Goyer*, 1987 CanLII 538 (QC C.A.).

59. Voir par exemple *Boucher c. Agence du revenu du Québec*, 2012 QCCQ 5774.

60. Par. 18(3.1) LIR et art. 135.4 et 135.5 LI. Voir quant à cette possibilité *Boileau c. Agence du revenu du Québec*, 2013 QCCQ 342.

61. 2012 CAF 306.

62. La Cour d'appel note toutefois qu'un changement législatif relatif aux immobilisations admissibles pourrait permettre dans le futur d'y inclure les montants reçus au compte de capital, par. 14(5) LIR.

une entreprise, la Cour a plutôt été d'avis, comme en première instance, que *Morguard* avait une véritable stratégie commerciale d'acquérir des sociétés immobilières. Qui plus est, le juge de première instance a précisé que les frais de rupture de contrat sont généralement déductibles pour le payeur⁶³.

Il est intéressant d'opposer ce résultat à celui obtenu dans l'affaire *Newmont Canada Corporation c. Canada*⁶⁴. Il s'agissait d'une société qui faisait l'acquisition de droits dans des sociétés minières. Dans le cadre d'une telle transaction, *Newmont* a dû prêter de l'argent à la société pour que cette dernière accepte de lui vendre une participation. Le projet a mal tourné, le prêt n'a pas été remboursé et la Cour d'appel a estimé que le montant du prêt n'était pas une dépense courante, mais bien une dépense en capital, puisque le prêt ne faisait pas directement partie de sa propre entreprise...

Les faits ont évidemment été très importants dans l'issue de ces causes.

2.8 Organisations de bienfaisance ou sans but lucratif

La distinction entre un organisme sans but lucratif (OSBL) et un organisme de bienfaisance enregistré est importante en droit fiscal. Un OSBL englobe toutes les entités qui n'ont pas comme but de faire un profit. Il est non imposable⁶⁵ (on peut y voir un lien avec l'absence de source de revenu). Un organisme de bienfaisance est un OSBL qui œuvre dans l'une des catégories suivantes décrites dans le vieil arrêt *Pemsel*⁶⁶ issu de la common law :

- 1) la religion ;
- 2) l'avancement de l'éducation ;

63. *Morguard Corporation c. La Reine*, 2012 CCI 55, par. 38.

64. 2012 CAF 214.

65. Al. 149(1)) LIR. Des précisions ont été apportées par l'Agence du revenu du Canada dans une interprétation technique n° 2012-045550117 du 21 novembre 2012. Voir à ce sujet le texte d'Éric GÉLINAS, « Organisme sans but lucratif : Mise à jour des critères en cas de réalisation de profits », *Bulletin CCH fiscalité*, mars 2013 (<www.cchfiscalite.com/2013/03/organisme-sans-but-lucratif-mise-jour.html?utm_ca>).

66. *Commissioners for Special Purposes of the Income Tax v. Pemsel*, [1891] A.C. 531 (H.L.).

- 3) le soulagement de la pauvreté ;
- 4) les autres œuvres qui profitent à l'ensemble de la communauté.

La Cour suprême du Canada a entériné l'application de ces critères, tout en reconnaissant la nécessité de les moderniser et d'admettre d'autres activités combinant altruisme et bénéfices pour la société⁶⁷.

L'enregistrement d'un organisme de bienfaisance auprès des autorités fiscales confirmera non seulement son caractère d'entité non imposable⁶⁸, mais lui accordera la possibilité d'émettre des reçus pour dons⁶⁹. Ceci est considéré un privilège et le processus d'enregistrement, qui se passe essentiellement au fédéral, est ardu et potentiellement long. Les autorités vont examiner le rôle des personnes impliquées, le projet des statuts et règlements ou le projet de l'acte de fiducie, ainsi que le budget projeté incluant le mode de financement, le tout afin de découvrir si toutes les ressources de l'organisme seront utilisées aux fins de bienfaisance.

Lorsque l'enregistrement d'un organisme de bienfaisance est refusé par le ministre du Revenu national, un appel ne peut être logé qu'auprès de la Cour d'appel fédérale. Encore une fois, il s'agit du contrôle de l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire. C'est alors en appliquant la norme de la décision raisonnable⁷⁰ qui sied aux questions de fait, que ce réexamen est exécuté par la Cour.

Dans l'arrêt *Sagkeeng Memorial Arena inc. c. Canada*⁷¹, la Cour d'appel fédérale a donné raison au ministre qui a refusé l'enregistrement, car l'organisme n'avait pas répondu adéquatement à sa demande de renseignements détaillés visant à vérifier que les activités étaient bien orientées vers la bienfaisance, que l'on y consacrerait toutes les ressources et que les liens avec une autre société permettaient de conclure que cette dernière ne prendrait pas le contrôle des ressources.

67. *Vancouver Society of Immigrant and Visible Minority Women c. R.*, 99 DTC 5034 (CSC).

68. Al. 149(1)f) LIR.

69. Art. 149.1 LIR.

70. Et non de la décision correcte.

71. 2012 CAF 171.

En pratique, ce n'est pas le moment, lors d'une telle demande d'enregistrement, de défier l'Agence du revenu du Canada. Il faut se soumettre à ses exigences et répondre à leurs nombreuses requêtes. La façon de présenter un projet est déterminante et souvent les questions comportent des pièges. Par exemple, on peut demander : qui sera propriétaire des biens faisant l'objet d'une vente aux enchères lors de la levée de fonds projetée ? Ceci afin de vérifier si l'organisme achète des biens non liés à ses activités et assume le risque de ne pas faire un bénéfice lors de la vente...

Par ailleurs, si à la suite de cet enregistrement l'organisme ne se conforme pas aux règles de bonne administration, il arrive rarement, mais il arrive que cet enregistrement soit révoqué, comme l'illustre la décision *Glooscap Heritage Society c. Canada*⁷². Plus précisément, l'organisme demandait ici le report de l'application de cette révocation, ce qui lui a été refusé par la Cour d'appel fédérale. Cet organisme avait malheureusement participé à un abri fiscal consistant à émettre des reçus pour des dons illégaux. Pour donner une idée de l'ampleur de l'avantage tiré de ce stratagème, ses dons annuels étaient passés de 166 000 \$ en 2006 à 11 590 000 \$ en 2008 !

Par ailleurs, lors de l'enregistrement, le ministre du Revenu national aura aussi à interpréter dans quelle catégorie l'organisme sera enregistré : œuvre de bienfaisance, fondation publique ou fondation privée. Les règles applicables sont plus sévères pour les fondations privées, qui est la catégorie résiduaire. Dans *Sheldon Inwentash and Lynn Factor Charitable Foundation c. Canada*⁷³, la question posée était celle de savoir si le fait d'avoir un seul fiduciaire entraînait automatiquement un statut de fondation privée, car cela ne respectait pas le test des fondations publiques qui exige que 50 % des administrateurs traitent entre eux à distance⁷⁴. Sans surprise, la réponse a été que oui c'était une fondation privée. Ce critère a d'ailleurs toujours été interprété restrictivement. Dans une œuvre de bienfaisance ou une fondation publique, il est essentiel que les membres d'une même famille, *a fortiori* une seule personne, ne contrôle pas l'organisme.

72. 2012 CAF 255.

73. 2012 CAF 136.

74. 149.1 LIR « fondation publique ».

3. Jurisprudence du Québec

3.1 Loyer entre deux sociétés associées – revenu de bien ?

Dans l'affaire *Québec (Sous-Ministre du Revenu) c. Marché d'alimentation Géo Pilon*⁷⁵, il s'agissait d'une situation qui met en relief le principe fiscal suivant : entre sociétés associées, on ne peut changer la nature d'un revenu d'entreprise en revenu de bien par le truchement d'une facture intersociétés pour, par exemple, un loyer. En effet, les articles 771.4 LI et 129(6) LIR prévoient que si la société A, qui a un revenu d'entreprise exploitée activement, loue les locaux de la société B qui lui est associée, le revenu de loyer pour la société B ne sera pas du revenu de bien taxable à environ 46 %⁷⁶, mais demeurera du revenu d'entreprise exploitée activement admissible à la déduction pour petite entreprise. Tout cela parce que la loi, en permettant la déduction du paiement de loyer par la société A en diminution de son revenu actif, n'accepterait pas que ce montant change de nature une fois reçu par une société du même groupe, et qu'il se transforme en revenu de bien. Aucune planification ne peut donc être utilisée dans cette optique.

Dans la présente cause, il y a eu interposition de la tierce société Sobeys entre les deux sociétés associées en raison du contrat de franchise pour l'exploitation du marché d'alimentation. La société B louait son local à la société Sobeys (franchiseur), qui elle-même le louait à la société A pour le même montant. On a invoqué que le bail assurait au franchiseur l'accès aux lieux loués et la réservation du site. Pour la Cour, ce bail avait été signé pour des raisons commerciales et n'était donc pas artificiel.

En conséquence, vu que le loyer n'était pas payé directement à la société B par la société associée A, le principe du maintien de la nature du revenu n'était pas applicable. Le revenu a donc été jugé un revenu de bien.

Si cela avait été en effet plus avantageux pour la société B de recevoir un tel revenu de bien, le fisc aurait-il changé son fusil

75. 2012 QCCA 472.

76. Ce taux sera réduit à environ 20 % lorsque la société versera un dividende imposable par le biais du compte IMRTD (impôt en main remboursable au titre de dividendes).

d'épauler et considéré une interprétation plus large de l'article 771.4 LI ou bien l'application de la règle anti-évitement en invoquant que le paiement du loyer à Sobeys était factice et que l'on aurait pu faire une simple stipulation pour autrui en faveur de Sobeys dans le bail ?

Même si une règle anti-évitement peut être invoquée par le fisc pour changer les effets fiscaux des transactions abusives, le contribuable, lui, ne bénéficie d'aucun principe général dans la loi qui pourrait lui permettre de demander que l'on change les effets des contrats conclus, lorsque le résultat serait en accord avec la politique fiscale. Même si le fait de respecter les ententes juridiques conclues est en soi une bonne nouvelle car cela permet de prévoir avec une grande précision le montant des impôts, parfois il en résulte des résultats inéquitables comme dans la présente cause.

3.2 Avance en argent du fisc pour se défendre et dommages et intérêts

Dans une affaire très médiatisée⁷⁷, un homme d'affaires a poursuivi l'Agence du revenu du Québec pour plus de 12 M \$ en raison de l'acharnement dont elle a fait preuve à son égard et qui a conduit à la faillite de son entreprise. Même si le fisc a reconnu avoir fait des erreurs dans le traitement de ce dossier, il n'était pas prêt à admettre que ses erreurs aient pu avoir des conséquences aussi importantes financièrement. Il a donc contesté l'action.

Or, pour avoir des fonds pour poursuivre, le contribuable a invoqué les nouveaux articles 54.1 à 54.3 du *Code de procédure civile* contre les poursuites baillonnées. En Cour supérieure du Québec, il a ainsi obtenu que le fisc lui paie une provision pour frais de plus de 325 000 \$. Malheureusement pour lui, la Cour d'appel a réduit à néant cette provision, pour le motif que la défense du fisc n'était pas abusive. Les motifs de la Cour mentionnent notamment qu'il faut distinguer entre l'abus de procédure, visé par les nouveaux articles du C.p.c., et la question de savoir si le fisc a commis un abus dans le traitement du dossier fiscal, qui est la question au cœur du litige.

77. *Agence du revenu du Québec c. Groupe Enico inc.*, 2012 QCCA 479. Voir : <<http://argent.canoe.ca/nouvelles/affaires/un-entrepreneur-poursuit-revenu-quebec-pour-acharnement-7032011>>.

Dans une autre affaire, *Joncas c. Agence du revenu du Québec*⁷⁸, la Cour du Québec a accordé des dommages à un gérant des opérations d'une entreprise qui a été cotisé de façon arbitraire, au-delà de la période de prescription, sans que le vérificateur prenne la peine de le consulter et de vérifier les documents qui auraient pu éclairer son questionnement. Après avoir réussi à faire reconnaître que les cotisations étaient injustifiées et prescrites, M. Joncas a poursuivi l'Agence du revenu du Québec en dommages également sur la base de l'article 54.1 C.p.c. La Cour du Québec lui a donné raison. Il a obtenu la somme de 43 980 \$ en remboursement de ses frais et autres, comprenant 3 000 \$ en dommages ainsi que 5 000 \$ en dommages exemplaires. Le contribuable avait hypothéqué sa résidence pour se défendre et sa vie ainsi que sa santé avaient été affectées.

3.3 Preuve que le fisc a faim

La Cour d'appel du Québec⁷⁹ a retenu la cotisation basée sur la valeur (et non le coût) des repas et de l'alcool consommés par des restaurateurs dans leur propre restaurant exploité par une société familiale. L'avantage a été calculé sur cette base, comme s'il ne s'agissait que de simples actionnaires qui ne travaillaient pas au restaurant. Cette décision laisse perplexe. On peut s'étonner que l'on aille aussi loin dans les cotisations de restaurateurs. Faudrait-il faire une distinction pour le repas servant à vérifier le travail du chef ? Et si c'était le restaurateur qui avait lui-même concocté son repas à l'aide des ingrédients restants, quel serait le montant taxable ? Un restaurateur peut-il vraiment aller manger le midi ou le soir dans un autre restaurant, comme le juge de première instance le laisse entendre ? Dans un petit village en plus... Cela aurait-il desservi les intérêts de l'entreprise, comme ces employés que l'on voit et qui se présentent à un comptoir avec leur uniforme d'une autre chaîne de restauration ? Ces juges seraient-ils aussi sévères si les parties avaient été des agriculteurs ? Auraient-ils exigé qu'ils comptent la valeur des épis de maïs ou des poulets qui se retrouvent sur la table de leur famille ou la valeur du bois coupé pour le chauffage de la maison ?

78. 2012 QCCQ 5096. Cette décision a été analysée dans Martin ROYER, « La relève : *Jude Joncas c. Agence du revenu du Québec* : les recours possibles d'un contribuable face au comportement abusif du fisc », (2012) 17(5) *Stratège*, APFF 38-40.

79. *Restaurant El Greco Pizzeria inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2012 QCCA 571.

On peut reprocher à la Cour d'appel de ne pas avoir rechigné quelque peu face au jugement de première instance et de ne pas avoir utilisé son recul habituel, loin de l'émotivité des témoignages, pour établir quelques principes, de façon à éviter que l'on fasse subir à l'avenir aux petits restaurateurs (ou autres petits entrepreneurs) des abus de zèle dans le cadre de vérifications fiscales.

Évidemment, le contribuable doit aussi éviter d'abuser...

Il est à noter que l'histoire de cette cotisation a débuté avec une vérification des taxes de vente. Des aveux ont alors été produits pour des plats consommés personnellement. Ensuite, la division de l'impôt a repris le dossier sous l'angle de la non-déductibilité des dépenses et de la valeur des avantages personnels pour les actionnaires plus des pénalités...tout en reprochant à ces personnes de ne pas avoir tenu une comptabilité adéquate de leurs frais de repas dans leur administration, permettant de passer outre la prescription.

Ce qui est difficile à comprendre, c'est que si les membres de cette famille étaient tous responsables de la comptabilité, au point de passer outre la prescription, pourquoi n'ont-ils pas été traités à titre de personnes occupant un emploi ou à tout le moins une charge dans le restaurant, pour que l'avantage soit calculé sur un montant plus près du coûtant ? D'ailleurs, le juge de première instance avoue lui-même à la fin de son jugement que : « les actionnaires participent tous dans une certaine mesure à l'administration du restaurant depuis plusieurs années »⁸⁰.

Soit dit en passant, si vous allez à Louiseville, il s'agit d'un sympathique petit restaurant ...

3.4 Transmission électronique et choix

Dans *Dhaliwal c. La Reine*⁸¹, la question s'est posée de savoir si pour qu'un choix soit valide en vertu de la LIR, il fallait nécessairement, lorsque la déclaration est produite électroniquement, transmettre ensuite le choix par la poste. La Cour canadienne de l'impôt a jugé que non dans cette affaire. Le choix en question était celui du

80. *Restaurant el greco pizzeria inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2010 QCCQ 6707, par. 87.

81. 2012 CCI 84.

par. 50(1) LIR, qui permet de réclamer une perte lorsque l'on constate qu'un placement dans une entreprise n'a plus de valeur. Une lettre est exigée faisant état que l'on applique ce choix. Or, la loi ne prévoit rien d'autre qu'un choix fait dans la déclaration. C'est pourquoi, en constatant que le contribuable avait rapporté sa perte dans sa déclaration électronique, le juge a été d'avis qu'il n'était pas nécessaire de transmettre en plus une lettre.

Le même principe serait-il applicable pour le choix d'exonérer en tout ou en partie une résidence principale ? Au même titre que dans cette cause, le règlement 2301 de l'impôt sur le revenu indique que le choix doit être fait dans la déclaration de revenu. Toutefois, la définition de « résidence principale » au paragraphe 54 LIR comporte l'exigence d'une forme prescrite à remplir, soit le formulaire T2091. Ce formulaire n'est requis au fédéral que si un gain est à déclarer. Il faudrait donc alors le transmettre par la poste en même temps que l'on fait sa déclaration de revenu. Mais si, en l'absence de cet envoi, le gain en capital a au moins été rapporté dans l'annexe du calcul du gain en capital de la déclaration, ce jugement pourrait aider à reconnaître que le choix a tout de même été fait.

4. Nouveautés

4.1 Folios

Au fédéral, il faut noter que les bulletins d'interprétation changeront de nom pour des « folios ». Il s'agit en fait de remplacer progressivement ces bulletins par de nouveaux documents améliorés pour le web et qui seront organisés en sept séries. Ces folios seront eux-mêmes divisés en chapitres⁸².

4.2 Transactions foncières surveillées

Au Québec, une revue fiscale de l'APFF⁸³ a récemment rapporté que le Bureau de la lutte contre l'évasion fiscale de l'Agence du revenu avait rappelé qu'un programme particulier vise le secteur immobilier, particulièrement les transferts d'immeubles et leur location. Afin de détecter l'argent gagné au noir, le puissant logiciel

82. Voir <www.cra-arc.gc.ca/tx/tchncl/ncmtx/ntrfls-fra.html>.

83. Pierre GIRARD, « La relève : propriétaires fonciers, on vous surveille ! Programme de vérification de Revenu Québec dans le secteur immobilier », (2012) 17(4) *Stratège* 27-29.

utilisé retrace des informations fournies par exemple par Hydro-Québec, le ministère des Affaires municipales ainsi que des données recueillies par des firmes privées. On croise ces données avec des algorithmes et il en ressort une estimation des revenus des contribuables. L'auteur de cet article, M^e Girard ajoute que :

Avant l'implantation du Programme, il pouvait être difficile pour Revenu Québec de repérer les ventes immobilières effectuées entre personnes liées pour une contrepartie inférieure à la juste valeur marchande. Depuis la mise en place du Programme, Revenu Québec est en mesure d'obtenir un éventail impressionnant d'informations, telles que le lien de parenté entre le vendeur et l'acheteur, une photographie de la propriété en question, le prix de vente d'immeubles comparables, les particularités propres au secteur, ainsi que la valeur au rôle d'évaluation foncière.

Parmi les cas à risque figurent aussi les achats-reventes rapides.

Dans le cas de la location, on peut se servir des données de l'Hydro-Québec pour prouver qu'un logement, déclaré vacant, était en fait loué...

En espérant que le contribuable ciblé par ce programme profite tout de même de la présomption de bonne foi...

Conclusion

Il y a bien sûr plusieurs décisions, particulièrement de première instance, qui n'ont pas été commentées ici. Quoique la présente liste jurisprudentielle ne soit pas exhaustive, elle a le mérite de traiter surtout des causes où un éclairage assez définitif a été donné dans l'interprétation des textes fiscaux. De plus, cette liste a servi de prétexte pour rappeler quelques principes de base importants, tels que l'imposition d'une immobilisation admissible et l'article 160 LIR pour les transferts sans contrepartie.

Certains jugements en appel seront à surveiller en 2013. Le cas de la rectification a déjà été mentionné en introduction et il y aura aussi l'appel de la décision *R. c. Price Waterhouse Coopers inc.* (Bagtech)⁸⁴ qui questionne l'impact d'une convention entre actionnaires sur la notion de contrôle.

84. 2012 CCI 120.