

REVUE DE LA JURISPRUDENCE 2017 EN FISCALITÉ ET EN FIDUCIE

Diane Bruneau

Volume 120, Number 1, 2018

REVUE SÉLECTIVE DE JURISPRUDENCE 2017

URI: <https://id.erudit.org/iderudit/1058343ar>

DOI: <https://doi.org/10.7202/1058343ar>

[See table of contents](#)

Publisher(s)

Éditions Yvon Blais

ISSN

0035-2632 (print)

2369-6184 (digital)

[Explore this journal](#)

Cite this article

Bruneau, D. (2018). REVUE DE LA JURISPRUDENCE 2017 EN FISCALITÉ ET EN FIDUCIE. *Revue du notariat*, 120(1), 223–259. <https://doi.org/10.7202/1058343ar>

REVUE DE LA JURISPRUDENCE 2017 EN FISCALITÉ ET EN FIDUCIE

Diane BRUNEAU*

INTRODUCTION	225
1. Impôt et taxes	225
1.1 Ordre de produire des documents par le fisc	225
1.2 Simulation	230
1.3 Contrôle de fait.	233
1.4 Entreprise à perte	234
1.5 Immobilier et dépenses.	234
1.6 Dépenses courantes et dépenses en capital	235
1.7 Rétroactivité et taxes municipales	238
1.8 Immeuble en inventaire ou immobilisation	239
1.9 Rectification	241
1.10 Valeur d'un immeuble à la vente	243
1.11 Règle générale anti-évitement	244
1.12 Société en commandite.	246
1.13 Responsabilité des administrateurs	247

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

1.14 Absence de déclaration	249
1.15 Impôt et succession	250
1.16 Situation d'équité	252
2. FIDUCIES	253
2.1 Instance au nom de la fiducie	253
2.2 Fiducies testamentaires	253
2.3 Patrimoine fiduciaire et divorce	256
2.4 Droit sur les mutations immobilières	257
2.5 Fiducie propriétaire et mandataire.	258
2.6 Fiducie victime	258
CONCLUSION	259

INTRODUCTION

La fiscalité et les fiducies sont souvent entremêlées en jurisprudence. Cette revue de l'année 2017 vise à identifier les tendances jurisprudentielles dans ces deux matières en examinant plus particulièrement les décisions rendues par les cours d'appel au fédéral et au Québec. Les propos tentent de résumer les questions en jeu, sans trop entrer dans les détails, mais tout en retenant l'essentiel.

Il n'y a pas de décision percutante à retenir absolument. Toutefois, les tendances sont intéressantes à observer. Il est facile de percevoir l'accent des autorités fiscales à s'attaquer aux revenus non déclarés et à utiliser des moyens plus créatifs pour obtenir de l'information ou émettre des cotisations. Parallèlement à cela, le contribuable continue d'utiliser la rectification de planifications manquées et utilise toutes sortes de voies pour contester l'imposition dans les situations inévitables. Ce ne sera pas toujours avec succès des deux côtés. Cependant des avancées seront faites.

Au chapitre des fiducies, il y a une certaine tendance à considérer dans certains cas la fiducie et son fiduciaire comme étant une seule personne. La Cour d'appel n'a pas eu de belles occasions de faire avancer l'interprétation des principes en cette matière. Les faits ont généralement éclipsé les questions de droit.

1. Impôt et taxes

Voici les décisions de l'année 2017 en matière fiscale qui nous semblent les plus pertinentes.

1.1 Ordre de produire des documents par le fisc

Comme nous l'avons mentionné en introduction, les autorités fiscales font preuve d'audace dans la recherche d'informations. Les lois fiscales leur donnent de grands pouvoirs de vérification, mais le système judiciaire doit ici jouer son rôle pour empêcher les abus. Deux décisions illustrent cela.

Il est bien connu que même si les avocats et les notaires peuvent empêcher le fisc de saisir le dossier de leurs clients en invoquant le secret professionnel, ce privilège ne s'applique pas aux documents comptables.

L'Agence du revenu du Canada (« ARC ») voulait obtenir de la filiale canadienne de BP, à l'aide d'une demande péremptoire en vertu du paragraphe 231.7(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹, un document délicat². Ce document de travail interne révèle les faiblesses des positions incertaines prises en matière fiscale, leur analyse et leurs conclusions possibles en cas de contestation par le fisc. Ce genre de document sert à établir l'impôt couru dans les états financiers.

BP Canada avait accepté de produire une version caviardée de ce document, ne laissant que les chiffres, afin de démontrer le bien-fondé d'une dépense d'intérêts qui était remise en question lors de la vérification. La vérificatrice avait accepté cela, mais en précisant qu'elle se réservait le droit de demander la copie non caviardée. Par la suite, constatant une différence entre l'impôt calculé et la provision prise par le contribuable, elle a fait la demande de la copie entière. Il s'en est suivi d'autres communications démontrant en fait le contraire, c'est-à-dire que le document révélerait moins d'impôt en litige que ce qui était réclamé. Mais la demande de production n'a pas été abandonnée pour autant et a même été étendue à d'autres années.

En première instance, la demande de l'ARC a été accueillie. On y a rejeté l'argument de la contribuable suivant lequel dévoiler une telle liste de questions incertaines équivalait à de l'autovérification plutôt que de l'autocotisation³.

Il faut noter qu'il a été précisé par la suite que la demande du fisc se limitait à obtenir la liste des positions fiscales incertaines sans tenir compte de leur analyse. Les juges notent évidemment qu'un tel document servirait sans doute les intérêts du fisc, en améliorant l'efficacité de sa vérification.

1. L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.), telle que modifiée (ci-après « LIR »).

2. *BP Canada Energy Compagny c. Canada (Revenu national)*, 2017 CAF 61.

3. *Ibid.*, par. 23.

L'Ordre des comptables professionnels agréés est intervenu dans le débat pour démontrer qu'il s'agit d'une information « très sensible » qui ne devrait pas faire l'objet de demandes tous azimuts, mais seulement des demandes réservées à certains cas. L'organisme craignait que la divulgation de telle information entraîne la réticence des sociétés à dévoiler leurs incertitudes à leur comptable. Il a invité la Cour à ne pas faire droit à une telle demande de divulgation de risque subjectif et à limiter le champ du paragraphe 231.1(1) LIR à la communication de faits et d'opérations concrètes effectuées.

La Cour fédérale d'appel a reconnu rapidement que le paragraphe 231.1(1) LIR est écrit en termes très généraux qui permettent de demander ce genre de document. Toutefois, elle refuse que cela devienne un accès général et illimité de sorte que chaque année les sociétés qui en ont élaboré un devraient le rendre disponible. La Cour a ainsi décidé que la vérificatrice ne pouvait pas faire une telle demande alors qu'il n'y avait plus de questionnement la justifiant.

La Cour d'appel retient ainsi l'argument d'empêcher l'auto-vérification. Il ne saurait y avoir une divulgation systématique de ce genre de document révélant les positions incertaines. Ces positions sont subjectives et, en raison des difficultés d'interprétation des lois fiscales, on ne peut exiger des contribuables qu'ils se cotisent en utilisant la voie qui leur est défavorable. De plus, afin de préserver la qualité et la véracité de l'information financière dont les CPA ont la responsabilité, notamment pour les sociétés publiques, il faut empêcher l'accès automatique à ce genre de document interne. Aux États-Unis, on a permis ce genre de divulgation, mais la Cour remarque que cela était soit dans des circonstances de comportement criminel ou d'évitement fiscal abusif.

Un autre jugement en lien avec une demande hors de l'ordinaire des autorités fiscales a été rendu dans l'affaire *Rona Inc. c. Canada*⁴. Il révèle que des vérificateurs se sont rendus dans un magasin Rona et ont demandé à ouvrir un compte de crédit commercial prétextant être des entrepreneurs en construction. Ils ont ensuite obtenu une ordonnance permettant de signifier à Rona une demande péremptoire de certains renseignements sur les clients commerciaux de 57 magasins de la chaîne en vertu du paragraphe 231.2(3) LIR et de son équivalent dans la *Loi sur la taxe d'accise*⁵.

4. 2017 CAF 118.

5. L.R.C. (1985), ch. E-15, telle que modifiée (ci-après « LTA »).

Sans trop développer, et compte tenu du moyen d'appel basé sur une erreur de droit, la Cour d'appel a rejeté l'appel et a entériné la demande du fisc.

Dans la décision *Iggillis Holdings Inc. c. Canada*⁶, étant donné le refus des contribuables de produire les documents demandés, le fisc a obtenu en vertu du paragraphe 231.7(1) LIR de faire exécuter la divulgation des notes de service entre un avocat et son client qui avaient été divulguées lors de la négociation d'une vente d'actions. Cette décision a été infirmée en appel⁷, car les contribuables ont invoqué avec succès un privilège d'intérêt commun entre les parties contractantes à la vente. Toutefois, l'application de cette décision au Québec reste à vérifier, puisque ce privilège est un concept issu de la common law.

La Chambre des notaires, appuyée par le Barreau du Québec⁸, avait réussi à faire déclarer inconstitutionnelles par la Cour suprême du Canada les demandes basées sur les paragraphes 231.2(1) et 232(1) ainsi que l'article 231.7 LIR. Or dans l'affaire *Revcon Oilfield Construction Inc. v. Canada*⁹, la Cour d'appel fédérale a précisé que cela ne s'applique qu'à l'interdiction de faire exécuter les demandes contre des avocats et des notaires. Le fisc peut continuer à exiger les documents directement auprès du client qui pourra alors soulever le secret professionnel dont il est le bénéficiaire. Cependant dans cette cause, on précise que le nom de son avocat de même que les conseils obtenus des avocats à des fins de comptabilité ou de planification fiscale ne font pas l'objet du privilège.

Se basant sur la décision de la Cour suprême du Canada qui assimilait une demande péremptoire à une saisie lorsque cela pouvait porter atteinte à la vie privée et arguant que les pouvoirs de l'Agence de revenu du Québec (« ARQ ») ne peuvent être exercés hors Québec, un fiduciaire d'une fiducie déclarant ses impôts en Alberta a voulu faire annuler une telle demande provenant de l'ARQ faite à une succursale de la Banque Nationale à Calgary¹⁰. En dépit de cet élément d'extranéité, la Cour d'appel du Québec a refusé d'annuler

6. 2016 CF 1352.

7. *Iggillis Holdings v. Canada*, 2018 FCA 51.

8. *Canada (Procureur général) c. Chambre des notaires du Québec*, 2016 CSC 20.

9. 2017 FCA 22. Il est à noter que cette référence comporte une erreur dans CanLII puisque le mot « Construction » a été utilisé plutôt que « Constructors ».

10. *1068754 Alberta Ltd. c. Agence du revenu du Québec*, 2018 QCCA 8.

cette demande péremptoire et n'a pas exigé qu'elle passe plutôt par les autorités albertaines. La demande de renseignements n'avait aucun effet sur des biens en Alberta ; au surplus, cette demande avait été adressée à la Banque Nationale dont le siège social est au Québec. L'ARQ ne dépassait pas sa compétence territoriale en ce faisant.

Apparemment, par cette demande péremptoire, le fisc recherchait des éléments prouvant la gestion et le contrôle de cette fiducie à partir du Québec. En présence d'une telle gestion, la fiducie pourrait être reconnue en tant que résidente du Québec malgré la résidence en Alberta du seul fiduciaire. Ce raisonnement est fondé sur l'application de la nouvelle définition de résidence fiscale d'une fiducie résultant de l'arrêt *Fundy Settlement c. Canada*¹¹ basée sur le lieu de contrôle de la fiducie dans les faits et non plus sur le simple lieu de résidence des fiduciaires. L'arrêt *Boettger c. Agence du revenu du Québec*¹² est une autre illustration de l'application de cette question de faits. La Cour d'appel du Québec a rejeté l'appel d'une fiducie qui s'opposait à ce que sa résidence fiscale se situe au Québec plutôt qu'en Alberta. On aura compris que les taux d'impôts de cette province de l'ouest sont plus favorables. Cependant, il n'y a pas de traité fiscal entre les provinces et de mécanisme pour résoudre ces disputes de résidence comme on en retrouve entre les pays ayant signé des accords bilatéraux. Dans la décision *Boettger*, le constituant et le bénéficiaire résidaient au Québec. Le fiduciaire était un avocat d'Alberta pratiquant dans le domaine des fiducies. Le seul patrimoine consistait en des actions ou billets liés à la société du couple basée à Montréal. En examinant l'ensemble des faits, la Cour a établi que le constituant et son entreprise ont préprogrammé les décisions de la fiducie par l'intermédiaire de leurs conseillers de Montréal, le fiduciaire devant suivre leurs instructions et n'ayant pas vraiment un patrimoine à faire fructifier. Il est à noter qu'au moment où se sont déroulés ces faits, la Cour suprême n'avait pas encore réinterprété la définition de résidence de la fiducie. On peut ici constater l'effet rétroactif de cette décision pour les contribuables qui ont planifié leurs affaires en croyant que seul importait le lieu de résidence du fiduciaire.

11. 2012 CSC 14.

12. 2017 QCCA 1670.

1.2 Simulation

Les autorités fiscales québécoises ont pris bonne note de la théorie de la simulation et invoquent maintenant l'application de contre-lettres présumées pour cotiser une situation sur la base de faits qui ne correspondent pas à ceux que le contribuable a déclarés.

Dans cette veine, le 12 mai 2015, le fisc a inscrit une hypothèque légale contre un immeuble appartenant à madame Janytska pour la dette fiscale de... monsieur Mouret ! Le fisc prétend que madame a agi comme prête-nom pour le compte de ce dernier lors de l'achat de l'immeuble. Cette mesure de conservation avant jugement ne constitue que la première étape. Le 7 avril 2016, un recours en simulation et en inopposabilité a été introduit par les autorités fiscales contre monsieur Mouret afin de prouver ce fait. En attendant, M^{me} Janytska demande la radiation de l'inscription d'hypothèque en vertu de l'article 3063 du *Code civil du Québec*. Dans le jugement rendu dans l'affaire *Canada c. Janytska*¹³, malgré les motifs sérieux évoqués au soutien de la simulation, la Cour d'appel a accepté la radiation de cette hypothèque légale inscrite en faveur des deux agences du revenu. La radiation devait être accordée puisque le nom du débiteur ne correspondait pas au nom de la propriétaire de l'immeuble. À sa face même, l'inscription avait été faite sans droit. La Cour d'appel a souligné que dans une telle demande de radiation entre madame et le fisc, les parties ne pouvaient pas faire le procès de la simulation, notamment parce que le débiteur fiscal n'était pas partie à l'instance. Le débat sur la simulation sera réservé au recours principal.

Dans l'affaire *Laplante c. La Reine*¹⁴, cette fois en matière de fiducie, la simulation est invoquée pour refuser à la famille du contribuable le bénéfice de la multiplication de l'exonération pour gain en capital.

Les faits de cette affaire démontrent que les actionnaires d'une société privée ont mis en place une structure de fiducies familiales pour détenir leurs actions d'une société privée. Dans la fiducie de monsieur Laplante, ce dernier est premier fiduciaire, agissant avec des personnes liées, alors que les bénéficiaires sont des membres de sa famille élargie. Les remises étaient discrétionnaires.

13. 2017 QCCA 1373.

14. 2017 CCI 118.

La société sera plus tard vendue et un gain en capital de plus de 5,8 M\$ est réalisé dans la fiducie sur des actions admissibles de petite entreprise. La fiducie attribue environ 2,5 M\$ de ce gain imposable en parts égales à sept bénéficiaires, permettant à chacun d'utiliser son exonération pour gain en capital et réduire ainsi considérablement l'impôt total à payer sur cette vente.

Ce qui a dû offusquer particulièrement le vérificateur ici est que chaque bénéficiaire a endossé le chèque fait par la fiducie pour le remettre à monsieur Laplante en plus de signer un acte de donation de ce montant en faveur de ce dernier. En définitive, ces bénéficiaires ont utilisé leur propre exonération pour gain en capital dans leur déclaration, mais c'est monsieur Laplante qui a obtenu les fonds. Cela explique qu'il se soit occupé de la déclaration de revenus des bénéficiaires et qu'il ait payé pour eux l'impôt minimum de remplacement qui en a résulté. En fait, le remboursement éventuel de cet impôt minimum est le seul avantage économique qu'ont finalement retiré de cet exercice les bénéficiaires.

La cotisation ayant été émise bien après la prescription de trois ans, le fisc, pour avoir le droit de le cotiser, devait prouver que monsieur Laplante avait été au moins négligent en ne déclarant pas la totalité du gain en capital à la suite de la vente des actions de la société.

S'appuyant sur la simulation, le fisc a invoqué avec succès devant la Cour canadienne de l'impôt que c'est en fait monsieur Laplante qui devait être imposé sur tous les gains imposables déclarés par les sept bénéficiaires, puisque chacun avait agi suivant un mandat (contre-lettre) confié par monsieur Laplante. En vertu de celui-ci, les bénéficiaires s'engageaient à redonner l'argent à monsieur Laplante en endossant aussitôt leur chèque, tout en simulant une donation desdites sommes en sa faveur pour tromper le fisc (acte intentionnel) et en utilisant leur exonération pour gain en capital. Il y a donc eu simulation, car en vérité, la fiducie contrôlée par monsieur Laplante n'avait utilisé les bénéficiaires que comme prête-noms pour réduire l'impôt de la vente d'actions.

Ainsi, en présence d'un trompe-l'œil en common law ou d'une simulation en droit civil, le fisc peut se baser sur le contrat réellement passé entre les parties pour établir sa cotisation.

Il est tout de même étonnant que l'on n'ait pas invoqué la règle générale antiévitement dans ce cas. Le fisc aurait eu cependant à prouver que ce genre d'agissement était un abus de la loi. Il se pourrait aussi que le fisc ait eu le goût de tester ce nouvel outil qu'est la simulation.

Qu'en est-il de la simulation en présence de mentions contenues dans un acte notarié ? Dans le jugement *Phung c. Agence du revenu du Québec*¹⁵, un acte de vente notarié reçu en 2008 portait mention que le solde du prix de l'immeuble avait été payé. L'acquéreur a par la suite fait l'objet de cotisations pour des revenus non déclarés, y compris pour l'année de cet achat. Ce paiement mentionné à l'acte ajoutait à ses dépenses et moyens financiers et donc à ses revenus que le fisc présumait n'avoir pas été déclarés. Or M. Phung a pu convaincre le tribunal qu'il ne savait pas pourquoi le notaire avait inscrit cela, que cette affirmation dans l'acte était fautive et ne représentait pas la réalité puisque sa sœur était toujours créancière du solde de prix de vente. En 2013, une contre-lettre avait été signée avec sa sœur pour confirmer ce fait. Le juge a accepté cette preuve et a éliminé cet élément du revenu présumé sans même mentionner l'inscription de faux¹⁶.

De manière semblable, on a contredit un acte notarié dans l'affaire *C.D. c Retraite Québec*¹⁷ : même si la procureure du gouvernement a invoqué la force de l'acte notarié, le juge a écarté cet argument ainsi :

Par ailleurs, même si l'on retrouve une mention de « conjoints » à l'acte de vente de septembre 2015 aux fins d'être exonéré du paiement des droits de mutation immobilière, celle-ci ne saurait mettre en échec l'obligation pour la partie réclamante de démontrer, au moyen d'une preuve prépondérante, des gestes de secours mutuels assimilables à ceux de conjoints de fait ou mariés.

Il s'agissait d'une décision où l'on voulait regrouper les dossiers des deux colocataires afin de diminuer le crédit de soutien pour enfant dans leur dossier. Ici toutefois, la mention relevait des déclarations des parties et non d'un fait que le notaire pouvait constater. Il est à noter que le fonctionnaire avait consulté la page Facebook de

15. 2017 QCCQ 12958.

16. Art. 2821 C.c.Q.

17. 2017 CanLII 2916 (QC TAQ), par. 31.

monsieur... alors, qu'on arrête de nous dire que les fonctionnaires n'ont pas accès à Internet¹⁸ !

1.3 Contrôle de fait

L'an dernier, nous avons mentionné¹⁹ que la Cour d'appel fédérale avait restreint la définition du contrôle de fait dans l'arrêt *McGillivray Restaurant Ltd. c. Canada*²⁰. Elle avait retenu le concept plus étroit développé dans l'arrêt *Silicon Graphics Ltd. c. Canada*²¹, soit :

[...] une personne ou un groupe de personnes doivent avoir le droit et la capacité manifestes de procéder à une modification importante du conseil d'administration ou des pouvoirs du conseil ou d'influencer d'une façon très directe les actionnaires qui auraient autrement la capacité de choisir le conseil d'administration.²²

Dans l'affaire *Aeronautic Development Corporation v. The Queen*²³ qui a suivi, on s'est demandé si la notion d'influence économique pouvait entrer dans le cadre de ce concept plus étroit de contrôle de fait. La Cour canadienne de l'impôt a admis que l'influence économique d'un résident américain soit suffisante pour influencer le vote des actionnaires et entraîner un contrôle de fait. Cette décision est portée en appel. Cependant la définition du contrôle de fait a été modifiée depuis par la *Loi n° 2 d'exécution du budget de 2017*²⁴ pour revenir à sa version élargie d'avant la décision *McGillivray*. Pour les années d'imposition qui commencent après le 21 mars 2017, le contrôle de fait n'est plus limité à l'influence exercée sur la composition du conseil d'administration.

Le contrôle de fait reprend son large spectre et cela met donc fin au débat.

18. L'auteure fait ici référence à un appel téléphonique auprès de Revenu Québec lasse de recevoir des lettres à la place d'une société dont le changement d'adresse apparaissait pourtant au registre des entreprises. La réponse du fonctionnaire de ne pouvoir consulter ce registre a surpris et explique probablement une partie des difficultés de perception fiscale...

19. Diane BRUNEAU, « Revue de la jurisprudence 2016 en fiscalité et en fiducie », (2016) 119 R. du N. 189, 193.

20. 2016 CAF 99.

21. 2002 CAF 260.

22. *McGillivray Restaurant Ltd. c. Canada*, préc., note 20, par. 35.

23. 2017 CCI 39.

24. L.C. 2017, ch. 33, art. 79(1).

1.4 *Entreprise à perte*

Des activités hippiques générant des pertes récurrentes depuis six ans pour un total de plus de 240 000 \$ peuvent-elles faire partie d'une véritable entreprise pour la déduction de ces pertes ? C'est ce qu'a admis le juge Dortéus de la Cour du Québec dans le jugement *Weaver c. Agence du revenu du Québec*²⁵. Il s'agissait d'un père voulant encourager les performances équestres de sa fille. Il avait établi un plan d'affaires afin d'acquérir des chevaux de course et les entraîner dans le but d'en tirer des revenus. Se basant sur les étapes d'analyse établies dans l'arrêt *Stewart c. Canada*²⁶ et reprises par la Cour d'appel du Québec dans l'arrêt *Soucy c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*²⁷, le juge a reconnu que bien que la démarche du contribuable comportait un aspect personnel, ces activités étaient menées de façon commerciale. L'absence de profit n'est pas pertinente pour empêcher la déduction des pertes d'affaires commerciales.

1.5 *Immobilier et dépenses*

Dans le même contexte de dépenses d'entreprise ou d'activités à perte, mais cette fois en immobilier, la Cour du Québec, dans le jugement *Dicaire c. Agence du revenu du Québec*²⁸, a accepté la déduction des pertes locatives accumulées sur quatre années pour une unité de copropriété située à Tremblant et utilisée en partie pour usage personnel. Pour arriver à cette conclusion, le juge a mis en lumière les activités locatives antérieures du contribuable, de même que sa participation au programme de location de la copropriété. De plus, afin d'exclure la portion personnelle, la Cour a utilisé un rapport plus favorable basé sur 365 jours, au lieu de ne retenir que la portion des journées d'utilisation personnelle sur le nombre total des journées d'utilisation, tel que le proposait le fisc.

Dans la décision *Sauvé c. Agence du revenu du Québec*²⁹, la Cour des petites créances a accordé la déduction de certaines dépenses à un propriétaire d'un jeune boisé existant sur le site de sa résidence secondaire et qui invoquait l'exploitation d'une entreprise forestière. Cependant, pour arriver à cette fin, il a dû prouver que ces

25. 2017 QCCQ 12967.

26. 2002 CSC 46.

27. 2003 CanLII 45253 (QC C.A.).

28. 2017 QCCQ 15825.

29. 2017 QCCQ 12296.

dépenses étaient reliées à l'exploitation de son entreprise et non à ses fins personnelles.

Pour les déduire, encore faut-il pouvoir prouver en plus que les dépenses sont raisonnables. Dans l'arrêt *Gestion Grands Travaux inc. c. Agence du revenu du Québec*³⁰, il aurait pu être intéressant que la Cour d'appel du Québec se penche sur la dépense d'amortissement d'un droit de superficie comme en première instance, cependant elle s'est arrêtée avant. Elle n'a pas cru que les travaux de 257 420 \$ pour construire le bureau d'un ingénieur dans la résidence familiale, propriété de sa conjointe, constituaient une dépense raisonnable. Initialement, l'ARQ avait contesté la possibilité de déduire par monsieur une dépense d'amortissement du coût de ces travaux en raison du fait qu'il n'était pas lui-même propriétaire de la résidence. C'est dans ce contexte que le contribuable a invoqué en première instance un droit de propriété « superficielle » résultant du bail avec sa conjointe. Toutefois, les faits n'ont pas convaincu la Cour d'appel de l'existence d'un tel droit de superficie, notamment parce que l'utilisation des lieux n'était pas claire et que le contribuable n'avait pas, contrairement à ce que prévoit l'article 1112 C.c.Q., à payer les frais en fonction de son droit de superficie. L'appel du contribuable pour déduire ces dépenses a ainsi été rejeté faute d'avoir pu faire dans l'ensemble une preuve *prima facie* pour renverser le fardeau de preuve et le transférer au fisc, c'est-à-dire une preuve suffisamment convaincante, à première vue, de la nature de ses dépenses et de leur utilité, de même que du droit de superficie.

Quant au motif que l'absence de publication du droit de superficie empêchait sa reconnaissance face aux tiers, l'appel n'a pas eu à en débattre. Cependant, contrairement à l'opinion du juge de première instance, la jurisprudence fiscale indique plutôt que le fisc n'est pas un tiers dans l'établissement d'une cotisation. Alors cela ne devrait pas être fatal, bien qu'une telle publication ait eu comme avantage d'apporter une preuve de l'existence de ce droit.

1.6 Dépenses courantes et dépenses en capital

Une autre zone grise qui revient constamment est la différence entre la dépense courante d'entretien qui peut être déduite annuellement du revenu de location, et la dépense en capital. Cette der-

30. 2017 QCCA 1010.

nière est engagée à plus long terme, correspond à une amélioration ou à un ajout au bien et doit être additionnée au prix de base de l'immeuble pour diminuer le gain en capital à la disposition. Un nouvel exemple de cette différenciation se retrouve dans l'affaire *Boily c. Agence du revenu du Québec*³¹. Les frais pour modifier les divisions d'un sous-sol, et par conséquent le nombre de logements qui s'y trouvent, ont été admis par la Cour des petites créances à titre de dépenses courantes déductibles. Dans ce cas, cela s'explique par le fait que ces dépenses étaient nécessaires à la suite d'un refolement d'égout. En appliquant le test québécois à savoir si la dépense avait eu pour effet d'augmenter la valeur de l'immeuble, le juge a répondu par la négative.

En fait, les dépenses d'environ 80 000 \$ pour cet immeuble ayant une valeur de 265 000 \$ avaient attiré l'attention du fisc. Le vérificateur avait seulement accepté la somme offerte par l'assureur comme constituant la partie déductible pour la remise en état après sinistre. Il avait considéré tout excédent comme étant lié à des améliorations capitalisables. Ce raisonnement n'a pas été accepté par la Cour.

Le juge a plutôt donné foi à la version du contribuable suivant laquelle toutes ces dépenses et la reconfiguration du sous-sol, passant de trois logements à deux plus grands, étaient la façon la plus économique de remettre en état l'immeuble locatif après le sinistre. En outre, l'absence de plus-value a été démontrée par des évaluations professionnelles avant sinistre et après réparation.

Une autre affaire venant de la Cour du Québec rappelle l'importance de conserver ses factures, même pour les résidences personnelles. Ceci afin de pouvoir en augmenter le coût par les améliorations qui y ont été apportées et en réduire ainsi le gain en capital qui n'est pas déjà exonéré. Évidemment, les travaux payés comptant sans facture constituent alors un réel inconvénient. Dans le jugement *Beauregard c. Agence du revenu du Québec*³², l'ARQ a cotisé et imposé une pénalité au couple pour ne pas avoir déclaré le gain sur la vente de leur maison et de leur chalet. Le couple s'est justifié ainsi :

[...] ils avaient l'impression qu'il n'était pas nécessaire de procéder à la désignation de leur immeuble de la rue des Perruches à Laval, à titre

31. 2017 QCCQ 11330.

32. 2017 QCCQ 9909.

de résidence principale³³). Quant au chalet de La Macaza, ils étaient convaincus que le coût des nombreuses améliorations faites à cet immeuble entre 1987 et 2011 compensait le gain en capital découlant de sa revente, ce qui justifiait de ne pas en déclarer un.³⁴

À la suite de discussions, l'ARQ a décidé d'admettre la résidence de Laval à titre de résidence principale et le litige s'est alors concentré sur le chalet. Pour cet immeuble détenu durant environ 24 ans, le fisc n'a retenu que le coût initial augmenté des honoraires du notaire et des droits de mutation.

Les contribuables ont apporté en Cour des photos et des factures pour prouver l'ajout d'un balcon, d'armoires de cuisine et d'un système électrique qu'ils estimaient à environ 41 000 \$. Le juge en a soustrait 8 000 \$ pour paiement comptant sans facture et n'a retenu finalement qu'une augmentation du coût de 25 000 \$.

Quant à la pénalité, elle a heureusement été annulée, puisque la cotisation a été considérablement réduite et que les contribuables pouvaient croire au fait qu'ils ne devaient pas d'impôt s'ils tenaient erronément compte des dépenses d'entretien et autres dépenses qui n'étaient pas capitalisables.

Dans la décision *Maggio c. Agence du revenu du Québec*³⁵, une vérification fiscale approfondie a été déclenchée en constatant que la supposée perte réclamée par le contribuable pour la vente d'une maison ne correspondait pas à la différence entre le produit de sa vente de 399 500 \$ et le coût de construction estimé à 200 000 \$ déposé auprès de la municipalité pour obtenir le permis. Ayant à prouver toutes ses dépenses en capital pour l'autoconstruction de cette maison, monsieur Maggio, lui-même entrepreneur, a eu fort à faire, car les dépenses concernaient souvent une deuxième maison identique construite en même temps. Or la position habituelle de Revenu Québec dévoilée ici est de ne retenir que les factures de construction sur lesquelles l'adresse est mentionnée. Par ailleurs, le juge a refusé le témoignage d'un expert venu offrir une valeur approximative du coût de construction. Aucune pénalité n'a été infligée ici.

33. Rappelons qu'il est maintenant obligatoire de déclarer la vente d'une résidence principale afin de profiter d'une exonération.

34. *Ibid.*, par. 11.

35. 2017 QCCQ 12841.

Cette dernière cause souligne l'importance de rappeler aux acquéreurs d'immeubles de bien tenir leur comptabilité et de conserver les factures afin d'éviter de payer des impôts en trop lors de la vente, si l'exemption de résidence principale n'élimine pas tout le gain.

1.7 Rétroactivité et taxes municipales

Voici une décision du Tribunal administratif du Québec (« TAQ ») qu'il vaut la peine de noter. Malgré son exemption comme institution religieuse lui donnant droit à une exemption de taxes en vertu du paragraphe 204(8) de la *Loi sur la fiscalité municipale*³⁶ (« LFM »), une Église a dû en acquitter. Dans l'affaire *Église Vérité et Sagesse du Québec c. Ville de Montréal*³⁷, malgré un jugement de la Cour supérieure qui rétrocédait rétroactivement la propriété d'un immeuble à une organisation religieuse, pour donner effet à une entente avec un créancier hypothécaire qui en avait pris possession pour réaliser sa garantie, le TAQ n'a pas reconnu cette rétroactivité. Ainsi, même si avant cette reprise par leur créancier, cette Église ne payait pas de taxes municipales et que cette exemption a été appliquée à partir de la date du jugement, les taxes municipales ont été perçues valablement pour la période intérimaire pendant laquelle le créancier était propriétaire. Une affaire semblable a été soumise à la Cour d'appel du Québec dans *Ville de Montréal c. Diaco*³⁸ avec le même résultat. On y souligne l'immutabilité du rôle foncier. Ces arrêts font ressortir les particularités de la fiscalité municipale. En impôt sur le revenu, la rétroactivité prononcée par le tribunal ouvre habituellement la voie à une modification des impôts antérieurs.

Au sujet des exemptions de taxes, dans *Procureure générale du Québec (Ministère des Affaires municipales, des Régions et de l'Occupation du territoire (« MAMROT »))*³⁹ c. *Fondation internationale Azzahra*⁴⁰, la Cour d'appel du Québec a finalement confirmé l'opinion de l'évaluateur de la Ville de Montréal à l'effet d'exempter de taxes municipales une école privée secondaire de confession musulmane sans but lucratif détenue par une institution religieuse. Cette exemption est possible en vertu du paragraphe 204(17) LFM.

36. RLRQ, c. F-2.1.

37. 2017 QCTAQ 0715.

38. 2018 QCCA 157.

39. Ce ministère est devenu depuis le MAMOT en ôtant la référence aux Régions.

40. 2017 QCCA 240.

Le ministère des Affaires municipales, des Régions et de l'Occupation du territoire avait contesté cette décision qui l'obligeait à verser à la Ville une somme pour compenser les taxes foncières. Sa contestation reposait sur l'argument que l'activité principale de cette école était plus communautaire que religieuse. La Cour d'appel a plutôt été d'avis que l'exemption permet que les activités religieuses ne soient pas les seules activités et qu'il puisse y avoir des activités d'enseignement ou charitables, si l'aspect religieux est en toile de fond.

1.8 Immeuble en inventaire ou immobilisation

De façon récurrente nous parviennent des décisions sur la caractérisation d'immeubles à titre d'inventaire lorsque les propriétaires en font une activité commerciale d'achat et de revente rapides qui mène à du revenu d'entreprise imposable à 100 %. Autrement, en tant que placement ou bien à usage personnel, la plus-value d'un immeuble est un gain en capital imposable à hauteur de 50 % et admissible à une exonération de résidence principale dans certains cas.

C'est dans ce contexte que s'inscrit la décision rendue par la Cour du Québec dans l'affaire *Duquette c. Agence du revenu du Québec*⁴¹. Le contribuable a vendu trois maisons en deux ans qu'il a toutes qualifiées de résidences principales. L'Agence l'a cotisé en alléguant que le gain en découlant était plutôt du revenu d'entreprise.

Dans son analyse, le juge prend d'abord note de la présomption de validité de la cotisation et du fait qu'aucune disposition de la loi ne précise quand un gain sur la vente d'un immeuble doit être considéré comme du revenu d'entreprise. Il s'agit d'une question de faits.

Le contribuable étant un expert en immobilier ayant un grand historique de revente de ses maisons en dedans de trois ans, le juge n'a ensuite pas cru aux motifs personnels invoqués pour excuser deux des trois reventes rapides : la petitesse d'un garage simple, son épilepsie, le rapprochement de ses enfants, l'inconfort de changer la décoration de la maison de son père, etc. Ces ventes ont donné lieu à du revenu d'entreprise.

41. 2017 QCCQ 14177.

Cependant, pour la troisième maison, les témoignages et les faits rendaient crédible la nécessité de la vendre pour déménager, le but étant de dépanner une dame âgée en lui achetant sa propre maison pour y loger sa nouvelle famille reconstituée. La nature de gain en capital a ici été retenue.

Il est à noter que la vérificatrice dans ce dossier n'a pas tenté de cotiser les ventes au-delà des années non prescrites.

La décision *Dubois c. Agence du revenu du Québec*⁴² est une autre affaire où le contribuable a prétendu sans succès que l'immeuble conservé quatre mois et revendu avec profit était sa résidence principale. Non seulement l'ARQ ne l'a pas cru, mais elle a ajouté une pénalité à son gain. Il est à noter qu'ici il n'y a pas eu de requalification du gain en capital en revenu d'entreprise.

Concernant le même contribuable, le notaire a pu lui faire économiser l'impôt sur plus de 60 000 \$ en gain en capital sur un autre immeuble par une simple clause dans son acte notarié. En effet, une mention y a été faite selon laquelle la prise de possession de l'immeuble avait eu lieu en 2007, soit bien avant l'acte de vente reçu en 2009. Cela a permis à monsieur Dubois de prouver qu'il y avait bien eu une entente de vente avec délivrance en 2007, mais que le contrat notarié avait été retardé en raison des difficultés financières du vendeur. En regroupant tous les critères d'une disposition fiscale en 2007, la résidence a pu être qualifiée de résidence principale pour toutes les années de propriété afin d'en exempter tout le gain.

La position non retenue du fisc était qu'il y avait eu un changement d'usage en 2007 lorsque l'acquéreur a commencé à habiter la maison, ce qui avait pour résultat un gain imposable calculé au prorata pour la période entre 2007 et 2009. Soit dit en passant, s'il y avait eu véritablement changement d'usage, le contribuable aurait pu faire un choix pour continuer de bénéficier de l'exemption de résidence principale pendant au moins quatre autres années⁴³ pourvu qu'aucune dépense d'amortissement ne soit demandée.

Dans une autre affaire, c'est sans surprise que dans *Bisson c. Agence du revenu du Québec*⁴⁴, un courtier immobilier ayant vendu

42. 2017 QCCQ 13455.

43. Par. 45(2) LIR et 284 LI.

44. 2017 QCCQ 12676.

huit immeubles en quatre ans parmi lesquels il n'en avait déclaré que trois, a été cotisé avec pénalité en plus de voir un immeuble à revenu qualifié de bien en inventaire en raison de sa courte détention sur une durée de 15 mois.

1.9 Rectification

Afin d'obtenir la rétroactivité face au fisc, il est bien établi maintenant que l'on peut soumettre à une cour de droit commun une demande de rectification s'il y a une divergence entre l'intention des parties et son exécution écrite⁴⁵.

Toutefois, tenter de corriger les erreurs du passé peut apporter son lot de surprises. C'est ce qui est arrivé dans la décision *St-Pierre c. La Reine*⁴⁶. On sait que le compte de dividende en capital (« CDC ») d'une société permet de transmettre sans impôt à un actionnaire les éléments fiscaux non imposables, tels que la partie non imposable du gain en capital. Dans cette affaire, à la suite de la vente d'une entreprise, le choix de verser un tel dividende a été fait prématurément. Une erreur s'est glissée dans le traitement de la partie non imposable des immobilisations admissibles calculée par le logiciel d'impôt TaxPrep utilisé par la fiscaliste et autorisé par l'ARC. Le dividende versé ne se qualifiait pas encore à titre de dividende en capital, du moins pour la partie excédant le solde de ce compte fiscal. En fait, en raison du logiciel erroné, le compte de dividende en capital a tout de suite été augmenté à la suite d'une transaction alors qu'il fallait attendre le début de l'année suivante pour pouvoir le verser. Ne sachant pas que le calcul était erroné, la société a tout de même versé l'argent à l'actionnaire.

Constatant progressivement ce problème, les représentants du contribuable ont négocié un accord avec l'ARC en vertu duquel il y aurait une demande de rectification à la Cour pour corriger le tir et repousser d'une année le versement du dividende afin qu'il corresponde cette fois au moment où le compte de CDC s'est augmenté de la portion liée à la vente. Par prudence le montant de la pénalité pour faire un choix de dividende tardif a été consigné.

45. Voir nos commentaires de l'an dernier sur ce sujet, D. BRUNEAU, préc., note 19, p. 197-201.

46. 2017 CCI 69.

Cependant, au lieu d'une rectification, une demande d'annulation a été faite avec succès puisque la Cour supérieure du Québec a accepté d'annuler le dividende et a ordonné un remboursement de la somme avec intérêts, ce que le contribuable a fait quelques mois plus tard. Un nouveau dividende en capital a été versé ensuite.

Or, avant de recevoir le jugement, l'ARC a signifié son intention à M. St-Pierre de le cotiser néanmoins sur la base d'un avantage à un actionnaire en vertu du paragraphe 15(2) LIR et pour intérêts non payés sur un prêt en vertu de l'article 80.4 LIR. Étant donné le dividende versé prématurément, l'ARC alléguait que, dans les faits, et même si la Cour annulait le dividende, les fonds avaient quand même été versés, d'où son idée de les considérer comme un prêt. De l'avis de l'ARC, en annulant le dividende rétroactivement, il n'y avait plus de justification au versement des sommes à l'actionnaire, ouvrant la porte à un avantage à un actionnaire. L'ARC s'est défendue de revenir ainsi sur son entente avec le contribuable puisqu'elle ne portait que sur l'impôt spécial de Partie III LIR (choix de CDC) et non sur la Partie I (impôt général). Le fisc avait accepté de ne pas cotiser sur la base du dividende annulé. Cependant, vraisemblablement à la grande surprise du contribuable, le fisc a tout de même cotisé sur la base d'un avantage imposable à l'actionnaire en raison d'un prêt à un taux plus bas que le taux d'intérêt prescrit. C'est la justesse de cette cotisation qui est débattue à la Cour canadienne de l'impôt.

La Cour a donné raison à l'ARC. Soulignant que l'annulation du dividende avait pour conséquence que l'enrichissement du contribuable durant la période intérimaire devenait sans cause suivant l'article 1493 C.c.Q., on pouvait assimiler cela à un prêt obtenu de la société. Le juge constate que malgré l'annulation du dividende, dans les faits, le contribuable avait retiré et bénéficié d'une somme appartenant à la société. Le fisc pouvait cotiser cette somme.

Il est à noter que le contribuable pourra déduire de son impôt de l'année du remboursement la partie du prêt remboursée⁴⁷. Mais il continuera d'assumer l'intérêt sur l'impôt payé tardivement.

La juge note que le résultat aurait été différent en matière de rectification. En effet, on peut comprendre que dans ce cas, le dividende aurait été déclaré versé l'année suivante et non pas annulé.

47. Art. 20(1j) LIR.

La somme en jeu n'aurait été qu'une simple avance de quelques mois sans conséquence grave, si ce n'est l'application d'un avantage basé sur le taux prescrit.

Reprenons les faits. Un logiciel erroné fait obtenir au contribuable un dividende non imposable quelques mois trop tôt. On tente de corriger les erreurs par jugement et le fisc est d'accord. Le dividende est annulé rétroactivement et déclaré à nouveau après le jugement. Or le fisc considère que cette erreur a tout de même donné lieu à un avantage entre la date du versement initial et la production du nouveau formulaire de dividende après le jugement. S'il avait rectifié le dividende au lieu de l'annuler, le juge aurait pu corriger la date du dividende ainsi que les choix fiscaux afin que le dividende en capital soit présumé versé dès l'année suivant celle du versement initial. Au lieu de cela, avec le recours en annulation, ce n'est que lorsque la Cour supérieure a prononcé cette annulation que le contribuable a remis les sommes à la société et reçu un nouveau dividende.

Il ne serait pas surprenant que l'on se retrouve en appel avec une telle histoire d'équité. C'est à ce moment que l'on espérerait une règle anti-abus de la part des autorités...

Au plan international, dans la décision *Canadian Forest Navigation Co. Ltd. v. Canada*⁴⁸, la Cour fédérale d'appel a refusé de se prononcer sur l'effet d'un jugement étranger en rectification pour lequel les autorités canadiennes n'ont pas été mises en cause. Des jugements en rectification obtenus à la Barbade et à Chypre, après l'émission une cotisation de l'ARC, avaient corrigé des résolutions de dividendes de 250 M\$ en les transformant rétroactivement en résolutions de prêts. La Cour d'appel a rejeté l'argument présenté en première instance voulant que l'homologation de ces jugements puisse les rendre exécutoires face au fisc qui n'en a pas été partie.

1.10 Valeur d'un immeuble à la vente

La jurisprudence nous rappelle qu'il peut être utile de s'informer si notre vendeur avec lien de dépendance a des dettes fiscales qui pourraient ne pas être payées à la date de la transaction. Si c'est le cas et que le bien est un immeuble, il serait prudent d'obtenir une évaluation par un expert à cette date. En effet, il est souvent répété

48. 2017 FCA 39.

que le fisc peut dans ces circonstances recouvrer sa créance auprès de l'acquéreur du bien pour la différence entre le prix payé et sa valeur en vertu de l'article 160 LIR. C'est ce qui s'est produit dans *Brassard v. Canada*⁴⁹. En l'absence d'une telle évaluation, la Cour s'est basée sur la valeur établie par l'expert de l'ARC et a refusé de considérer les ventes comparables invoquées par le contribuable afin de baisser sa cotisation. Ce dernier avait acheté l'immeuble de son frère et s'il avait pu prouver qu'il en avait payé la juste valeur marchande à l'époque, il n'aurait eu à assumer aucune partie des dettes de ce dernier. Cette évaluation en date de la transaction pourrait aussi servir entre personnes avec lien de dépendance à établir que le prix payé est bel et bien le montant à utiliser pour le calcul tant du gain du vendeur que du coût pour l'acquéreur en vertu du paragraphe 69(1) LIR, évitant ainsi toute double imposition.

1.11 Règle générale anti-évitement

La faveur accordée à l'application de la règle générale anti-évitement (« RGAÉ ») ne s'est pas essoufflée en 2017. L'appel dans la décision *Guy Gervais c. Canada*⁵⁰ dont nous avons fait état l'an dernier⁵¹ a été rejeté de sorte que la règle anti-évitement s'est appliquée pour imposer un gain en capital dans les mains de monsieur. Ce dernier avait établi des transactions pour faire imposer la moitié de ce gain dans les mains de sa conjointe. La Cour d'appel fédérale a aussi été d'avis que la séquence des transactions (utilisant le roulement d'actions au conjoint en parallèle avec une vente d'autres actions à la conjointe à la valeur marchande pour établir un prix moyen et faire imposer la moitié du gain dans les mains de madame) procurait à monsieur un avantage fiscal constituant un abus de la LIR. L'argument que monsieur voulait ainsi reconnaître le travail de sa conjointe à l'occasion de la vente de son entreprise n'a pas suffi à écarter la RGAÉ. La Cour a plutôt considéré que monsieur aurait pu faire un don à madame après avoir payé ses impôts...

Dans un autre exemple, soit dans le jugement *Fiducie financière Satoma c. La Reine*⁵², la Cour canadienne de l'impôt a trouvé abusive l'utilisation en faveur du contribuable du paragraphe 75(2) LIR, soit la règle anti-évitement pour les fiducies avec droit de

49. 2017 FCA 205.

50. 2018 CAF 3.

51. D. BRUNEAU, préc., note 19, p. 219 et 220.

52. 2017 CCI 84.

retour. Ici, une société a fait un apport à une nouvelle fiducie tout en se trouvant parmi les bénéficiaires. En appliquant le paragraphe 75(2) LIR qui en découle, un dividende de plus de 6 M\$ reçu et conservé par la fiducie se trouvait à être imposé sur la tête de la société qui, elle, ne payait pas d'impôt sur ce genre de revenu. Cela permettait, selon la Cour, un avantage fiscal en créant au sein de la fiducie un capital sans impôt futur pour l'ensemble de ses bénéficiaires. La juge Lamarre décrit ainsi cet avantage fiscal abusif :

Dès le moment où le paragraphe 75(2) a trouvé application, peu importe l'utilisation des fonds par la fiducie (qu'elle les investisse dans les sociétés en exploitation, qu'elle les conserve ou qu'elle les distribue à des bénéficiaires), il n'y avait plus d'impôt à payer ni par la fiducie ni par les bénéficiaires à cette étape des opérations.⁵³

On peut se surprendre ici que le jugement ne fasse pas état de l'imposition des sommes reçues par les autres bénéficiaires d'une fiducie lorsque le paragraphe 75(2) LIR s'est appliqué, telle imposition étant prévue au paragraphe 107(4.1) LIR.

La juge a conclu à un avantage fiscal résultant de l'utilisation de la règle d'attribution du paragraphe 75(2) LIR combinée à la déduction pour dividendes des sociétés de l'article 112 LIR. La juge a aussi conclu à un abus de la loi, autre élément nécessaire à l'application de la RGAÉ. L'argument voulant qu'aucun bénéficiaire individuel n'ait encore touché un sou de ce dividende n'a rien changé, ni l'argument suivant lequel on aurait pu avoir un résultat fiscal semblable autrement. Ce jugement fera l'objet d'un appel.

Il est à noter que cet argument de pouvoir faire autrement, tout en obtenant le même avantage fiscal, est un argument qui fait son chemin pour prouver que le stratagème n'est pas abusif. C'est ce que l'on constate dans la décision *Univar Holdco Canada ULC v. Canada*⁵⁴ rendue dans un contexte de fiscalité internationale.

Toujours en se fondant sur la RGAÉ, on apprend dans l'affaire *Grenon v. Canada*⁵⁵ que l'ARC avait obtenu une autorisation judiciaire⁵⁶ de prendre des mesures de recouvrement conservatoires en attendant le sort du litige l'opposant à un individu s'élevant à plus

53. *Ibid.*, par. 64.

54. 2017 FCA 207.

55. 2017 FCA 167.

56. En vertu de l'article 225.2 LIR.

de 200 M\$. Or, le contribuable ayant réussi à faire annuler ces mesures, il réclamait devant la Cour des intérêts sur les sommes déposées en garantie. En révision judiciaire, la Cour d'appel fédérale a interprété que le paragraphe 164(1.1) LIR permet le paiement d'intérêts pourvu que ce soit en l'absence d'une mesure telle qu'entreprise ici par l'ARC. Cependant, puisque l'autorisation judiciaire a été annulée, il faut alors considérer qu'elle n'a jamais eu lieu et des intérêts devaient être versés au contribuable.

1.12 Société en commandite

Voici deux rares décisions concernant des aspects fiscaux liés à des sociétés en commandite.

Dans l'arrêt *Canada c. Green*⁵⁷, la Cour fédérale d'appel a admis que la perte d'entreprise d'une société en commandite (n° 1) demeure une perte d'entreprise pour l'autre société en commandite (n° 2) qui en est l'un des associés commanditaires. Cette même perte conserve donc sa qualité et peut être utilisée comme telle par les propres associés commanditaires de la société en commandite n° 2 sous réserve des limites de leur fraction à risque.

Ce résultat est obtenu à la suite du raisonnement suivant :

Étant donné qu'une société de personnes ne paie pas d'impôt, l'objet de l'article 96 de la LIR n'est pas de déterminer le revenu d'une telle société aux fins du calcul de l'impôt qu'elle doit payer. L'article 96 vise à garantir que tout revenu ou toute perte de la société de personnes sera attribué à ses associés, et que la source de ce revenu ou de cette perte est préservée afin que les associés puissent l'indiquer, conformément à l'article 3 de la LIR.⁵⁸

Le fisc voulait que la perte devienne une perte comme commanditaire de la société n° 2, perte qui n'aurait pas pu être utilisée ensuite d'après la Cour, ni par la société qui n'est pas un contribuable, ni par les associés commanditaires.

Dans les mesures fiscales du Budget fédéral 2018⁵⁹, un changement a été annoncé à la loi pour contrer cette décision. La nature

57. 2017 CAF 107.

58. *Ibid.*, par. 18.

59. FINANCES CANADA, *Mesures fiscales : renseignements supplémentaires*, 27 février 2018, p. 31 et 32.

de perte d'entreprise ne sera plus transférée à la société n° 2, mais demeurera une perte de commanditaire pour elle, tout en ajustant le prix de sa participation dans la société n° 1 pour refléter la perte qui ne pourra pas être utilisée en raison de la fraction à risque.

Dans l'affaire *Vinet c. Sous-ministre du Revenu du Québec*⁶⁰, le commanditaire voulait être reconnu par le fisc comme étant un commandité pour échapper à un impôt minimum résultant d'une perte à titre de commanditaire. Il invoquait sa grande participation à l'entreprise de même qu'une caution personnelle offerte pour la société en commandite. La Cour du Québec a refusé et a limité son rôle à celui de commanditaire puisque le cautionnement ne changeait rien dans la nature de son rôle et que les actions posées pour la société en commandite pouvaient aussi l'être en agissant pour le commandité dont il était l'un des administrateurs. Ainsi le commanditaire ne perd pas sa responsabilité limitée facilement.

1.13 Responsabilité des administrateurs

La responsabilité personnelle des administrateurs pour la non-remise des taxes ou des déductions à la source par leur société en difficulté continue de faire couler beaucoup d'encre. Cette responsabilité dépend grandement des faits.

L'an dernier⁶¹, nous avons relaté la décision de la Cour d'appel fédérale rendue dans l'affaire *Canada c. Chriss*⁶² qui avait refusé de considérer la démission des administratrices épouses des dirigeants pour les exempter de leur responsabilité personnelle. Les formalités légales prévues au paragraphe 121(2) de la *Loi sur les sociétés par actions* de l'Ontario⁶³ pour la démission n'avaient pas été observées. La Cour d'appel avait retenu leur responsabilité, notamment en raison du fait qu'elles n'avaient pas eu un comportement diligent en ne vérifiant pas la validité de leur démission. Elles étaient donc demeurées administratrices, même si elles croyaient à leur démission et avaient cessé d'agir comme telles. En avril 2017, la Cour suprême du Canada a finalement rejeté leur demande d'appel⁶⁴.

60. 2017 QCCQ 3957.

61. D. BRUNEAU, préc., note 19, p. 195.

62. 2016 CAF 236.

63. L.R.O. 1990, ch. B.16, Par 121(2) : « La démission d'un administrateur prend effet à la date de réception par la société d'un écrit [...] »

64. *Donna Elizabeth Gariepy, et al. c. La Reine*, 2017 CanLII 16817 (CSC).

Dans l'affaire *Tanguay c. Agence du revenu du Québec*⁶⁵, la Cour du Québec n'a pas prêter foi à la version de l'administrateur suivant laquelle il avait vendu ses actions plus de deux ans avant le recours personnel introduit contre lui pour les déductions à la source et la TVQ non remises par la société dont il était le seul actionnaire, président et administrateur. Bien qu'il ait vendu ses actions, cette vente avait été annulée peu après et monsieur Tanguay avait continué d'agir pour la société auprès du fisc. Il ne pouvait donc invoquer le moyen de défense basé sur la prescription de deux ans permettant de se libérer d'une poursuite personnelle en vertu de l'article 24.02 al.2 de la *Loi sur l'administration fiscale*⁶⁶. De plus, il n'a pas repoussé la présomption née de son nom qui figurait toujours à titre d'administrateur au registre des entreprises.

On ne peut se libérer de la responsabilité personnelle des déductions non remises en invoquant le défaut d'agir d'un autre administrateur. Dans l'arrêt *Helgesen v. Canada*⁶⁷, l'ARC a poursuivi monsieur Helgesen pour plus de 100 000 \$ de déductions à la source non remises. Ce propriétaire de locaux commerciaux avait accepté de devenir coactionnaire afin d'aider un couple à exploiter un commerce de pneus dans ses locaux. Il leur avait fourni une aide financière, avait le pouvoir de signer dans le compte de banque de la société et avait le poste d'administrateur, mais c'était le couple qui gérait l'entreprise de A à Z. Toutefois ayant été averti par le fisc de sommes non remises, monsieur Helgesen a été trouvé négligent. Même s'il avait posé des questions au couple qui lui cachait le problème, il aurait dû, pour échapper à sa responsabilité, être plus actif, par exemple en demandant d'examiner les chèques ou en exigeant d'en signer lui-même.

Dans l'affaire *Poulin c. Agence du revenu du Québec*⁶⁸, la Cour du Québec a retenu la responsabilité personnelle de l'administrateur Éric Gilbert des sommes non remises. Il se fiait trop à son personnel tout en sachant que la société connaissait des difficultés financières. La Cour a trouvé cet administrateur plus préoccupé par les ventes et la production de la société qu'il a rachetée après la faillite que par les remises non faites. Quant à l'administrateur Mario Poulin, ce dernier, malgré son inscription au registre des entrepri-

65. 2017 QCCQ 14176.

66. RLRQ, c. A-6.002.

67. 2017 FCA 21.

68. 2017 QCCQ 7181.

ses, n'a jamais été un véritable administrateur, ni même de fait selon les témoignages. C'était un employé qui n'avait eu aucun rôle autre que sur papier. Il n'a pas été tenu responsable personnellement.

1.14 Absence de déclaration

Le système fiscal étant un système d'autocotisation, l'omission de déclarer ou le fait de ne pas vouloir savoir si notre déclaration de revenus est correcte ou non, en se fiant uniquement au préparateur d'impôt, sont aussi des comportements sanctionnés.

La Cour d'appel du Québec a ainsi répondu oui à la question : une absence de déclaration devient-elle une « déclaration fautive ou trompeuse » ? La Cour a reconnu que⁶⁹ :

Le fait d'omettre un revenu ou une autre information devant figurer dans une déclaration de revenus signifie, inexorablement, que l'on se trouve, du coup, à déclarer un revenu total inexact et donc à faire une déclaration fautive ou trompeuse [...]. C'est un cas où l'omission et la déclaration se confondent [...].

Le contribuable est retourné continuer sa peine de prison...

D'autre part dans de nombreuses décisions, une pénalité administrative⁷⁰ est appliquée en cas de fautive déclaration. Par exemple dans *Wynter v. Canada*⁷¹ la contribuable a contesté la pénalité de plus de 50 000 \$ qui lui a été infligée dans un contexte où elle avait fait confiance à un soi-disant organisme de charité qui lui offrait de faire sa déclaration de revenus. Cet organisme a réclamé dans la déclaration de madame des pertes de 447 148 \$ pour une entreprise qui n'existait pas ! Madame a contesté la pénalité, prétendant qu'elle ne le savait pas. Elle croyait qu'elle recevait des remboursements d'impôt en raison de donations de bienfaisance faites à cet organisme. Mais la Cour d'appel fédérale a confirmé cette pénalité en déclarant que la contribuable était coupable d'aveuglement volontaire dans le contexte. La pénalité est applicable en vertu du paragraphe 163(2) LIR si une personne « sciemment ou dans des

69. *Lavigne c. Agence du revenu du Québec*, 2017 QCCA 1378, par. 2.

70. Ce genre de pénalité n'est que pécuniaire et n'entraîne pas d'accusation criminelle.

71. 2017 FCA 195. Voir aussi dans le même sens *Melman v. Canada*, 2017 FCA 83 ; *Engel v. Canada*, 2017 FCA 122, et *Grier v. Canada* 2017 FCA 129.

circonstances équivalant à faute lourde, fait un faux énoncé ou une omission dans une déclaration ». Après analyse du concept de faute lourde (*gross negligence*), la Cour s'est dite d'avis que cela comprend le fait de ne pas vouloir savoir alors que les circonstances devraient amener la personne raisonnable à se douter qu'il y a anguille sous roche.

À ce propos, il faut noter que le fardeau de la preuve pour établir les conditions d'application de la pénalité repose sur les épaules du fisc en vertu d'une exception à la loi prévue au paragraphe 163(3) LIR.

Ne pas déclarer un gain en capital résultant de la vente d'une terre peut aussi coûter cher tel qu'on peut le voir dans le jugement *Raymond c. Agence du revenu du Québec*⁷². Ayant vendu sa terre en début d'année, le contribuable aurait oublié de faire une copie de son contrat de vente de terrain pour son comptable. Son revenu de 121 012 \$ n'incluait donc pas le gain de 330 095 \$! Dès que le comptable a appris par une vérificatrice qu'il manquait cette transaction, il a régularisé la situation et il y a eu paiement des impôts et des intérêts. Le contribuable a contesté la pénalité de 43 040 \$ qui a été ajoutée à sa cotisation.

Or, les faits ont révélé que monsieur Raymond exploitait une douzaine de sociétés, qu'il avait des actifs de plusieurs millions de dollars et qu'il s'en remettait à son comptable et aux autres membres du personnel pour la gestion. Dans le passé, il avait déclaré deux gains en capital pour son duplex et son chalet. Il a donc invoqué un oubli involontaire et non un acte fait sciemment ou dans des circonstances de négligence flagrante au sens de l'article 1049 de la *Loi sur les impôts* (« LI »)⁷³ du Québec (qui est l'équivalent du paragraphe 163(2) LIR). La Cour du Québec a reconnu que la version du contribuable était vraisemblable, l'Agence n'a donc pas réussi ici à prouver la négligence flagrante en raison notamment du bon respect antérieur des obligations fiscales du contribuable.

1.15 Impôt et succession

Dans le cadre du règlement d'une succession, il faut se méfier des factures fiscales qui arrivent tardivement. C'est ce qui s'est pro-

72. 2017 QCCQ 13463.

73. RLRQ, c. I-3.

duit dans l'affaire *Kane c. Duquette*⁷⁴, où il y a eu transmission d'un immeuble à l'héritière *ab intestat* sans que la notaire ait recommandé de faire au préalable un inventaire et d'obtenir un certificat de décharge des autorités fiscales. Le fisc est arrivé avec une facture importante par la suite et la notaire a été tenue responsable de ce dommage.

La question de la non-responsabilité des impôts du défunt par des légataires particuliers⁷⁵ revient aussi constamment. Nous avons déjà mentionné l'an dernier l'affaire *Picard c. Succession de Lagotte*⁷⁶, où un roulement des impôts au conjoint survivant avait été remis en question sans succès par un tel légataire.

Voici maintenant un rare jugement sur les droits ou biens combinés à un legs particulier. Dans *Teitelbaum c. Agence du revenu du Québec*⁷⁷, il s'agissait de savoir si une légataire à titre particulier était responsable des impôts liés au versement d'une somme globale provenant d'une convention de retraite du défunt. La conjointe de fait du défunt décédé en 2008 a reçu en 2010 de la fiducie administrant la convention une somme de 1 395 264 \$ prévue à ce régime surcomplémentaire de retraite. Après un long questionnement entre la fiducie et la succession, elle n'avait pas été reconnue en tant que « conjointe » pour cette convention. Dans sa déclaration de 2010, elle a ajouté la somme à son revenu et pris une déduction correspondante. L'Agence du revenu du Québec l'a cotisée en s'appuyant sur le raisonnement suivant : la convention constitue une rente dont madame est bénéficiaire désignée et ne passant pas par la succession, la somme globale doit être imposée dans ses mains.

M^{me} Teitelbaum a contesté, estimant que c'était au défunt ou à la succession de payer ces impôts sur ce legs à titre particulier.

Dans un raisonnement détaillé, le juge Fournier de la Cour du Québec est venu à la conclusion qu'il ne s'agissait pas d'un contrat constitutif de rente permettant une désignation de bénéficiaire au sens de l'article 2446 C.c.Q. Même si la convention prévoyait qu'une rente pouvait être créée lors de la retraite, cela n'avait pas eu lieu. Il a donc rejeté les prétentions de l'ARQ. Traitant plutôt la somme reçue

74. 2017 QCCS 1405.

75. Prévues à l'article 739 C.c.Q.

76. 2017 QCCS 330.

77. 2017 QCCQ 8039.

de droit ou bien du défunt, elle devait être imposée dans la déclaration du défunt. Cela était de plus conforme au testament de monsieur qui n'avait pas prévu que sa conjointe assume les impôts liés à ce versement. De toute façon, face au fisc, le droit ou bien n'aurait pu être imposable dans les mains de madame que si elle l'avait reçu dans le délai prévu aux articles 429 et 430 LI⁷⁸, ce qui n'a pas été le cas.

À titre de commentaire supplémentaire à ce jugement, si la cotisation de madame avait réussi, à titre de légataire particulier, elle aurait pu réclamer ensuite un remboursement à la succession.

Il est à retenir que le rédacteur de testament devrait préciser qui doit assumer les impôts pour chacun des legs particuliers afin d'éviter les débats judiciaires.

1.16 Situation d'équité

Le fisc n'est pas de toute bonté. D'ailleurs il n'a pas le droit de conclure des ententes qui ne respectent pas la loi. C'est ce que l'on constate dans l'arrêt *Filion c. Canada*⁷⁹. Monsieur Filion voulait déduire les frais judiciaires engagés entre 1999 et 2003 pour se défendre contre une poursuite pour abus de confiance et fraude à son endroit par le gouvernement du Québec ainsi qu'une poursuite civile qu'il a intentée en 2001 afin d'obtenir une allocation. Or, le litige sur l'allocation a été suspendu en attendant l'autre verdict. En conséquence de cette suspension judiciaire, le délai entre le paiement des frais judiciaires réclamés et la réception de son allocation a été de plus de sept ans. Ce délai dépassait celui autorisé par le paragraphe 60o.1) LIR. La Cour d'appel fédérale a refusé la déduction et n'a pas retenu l'argument du contribuable suivant lequel la suspension de la fixation de l'allocation avait interrompu la prescription. Selon la Cour, la loi est claire et le délai était passé.

Dura lex sed lex. Il resterait à monsieur Filion la possibilité de faire une demande de remise auprès du gouvernement qui peut être accordée de façon discrétionnaire dans les situations injustes.

78. Avant l'expiration du délai d'un an après la date du décès ou le 90^e jour après l'envoi d'un avis de cotisation relatif à l'impôt du particulier pour l'année de son décès si ce jour est postérieur.

79. 2017 CAF 67.

2. Fiducies

La jurisprudence en matière de fiducie, à l'image de la politique américaine, s'est déroulée en 2017 dans une certaine confusion. Les décisions soulèvent plus de questions sur les faits que sur le droit.

2.1 Instance au nom de la fiducie

La Cour d'appel du Québec a réaffirmé qu'une procédure déposée au nom d'une fiducie en demande ou en défense n'est pas nulle. Tel qu'il avait été anticipé dans la chronique d'il y a deux ans⁸⁰, c'est sans surprise que la Cour d'appel du Québec, dans l'arrêt *Fiducie résidentielle LRSTM c. Constructions Masy inc.*⁸¹, a rappelé la position libérale qu'elle avait énoncée dans l'arrêt *Fiducie Jean Maynard c. Colas*⁸².

Dans cette nouvelle affaire, la demanderesse ne pouvait recommencer sa procédure introduite seulement au nom de la fiducie en raison de la prescription. La Cour d'appel a permis un amendement de cette procédure afin de permettre aux fiduciaires ès qualités de devenir les demandeurs. La Cour ajoute que « [c]ela est d'autant plus vrai dans les cas où, comme celui en l'espèce, les allégations de la procédure identifient les fiduciaires ou que l'acte créant la fiducie est produit à son soutien »⁸³. De plus, pour illustrer la logique de sa décision, la Cour invoque l'exigence de la *Loi sur la publicité légale des entreprises*⁸⁴ de dévoiler le nom de toute fiducie commerciale en plus de celui des fiduciaires.

2.2 Fiducies testamentaires

Dans un cadre testamentaire, cette question d'une demande en justice par une fiducie au lieu des fiduciaires a de nouveau été soulignée dans l'arrêt *Godin c. Godin*⁸⁵ sans obtenir de réponse, puisque la question a été soumise à l'instance principale⁸⁶. Cette

80. Diane BRUNEAU, « Revue de la jurisprudence 2015 en fiscalité et fiducie », (2016) 118 R. du N. 139, 158 et 159.

81. 2017 QCCA 856.

82. 2016 QCCA 42.

83. *Fiducie résidentielle LRSTM c. Constructions Masy inc.*, préc., note 81, par. 14.

84. RLRQ, c. P-44.1.

85. 2017 QCCA 1669.

86. *Ibid.*, par. 26 où la Cour d'appel souligne qu'il aurait pu y avoir modification des procédures au lieu de leur rejet.

histoire de fiducie testamentaire sera intéressante à suivre, mais pour l'instant la Cour d'appel s'est seulement prononcée sur diverses demandes y compris des actions dérivées.

Il s'agit d'une situation où feu Hubert Godin avait laissé un testament par lequel il a fait un legs particulier à son épouse et a aussi créé une fiducie testamentaire à son bénéfice en nommant ses enfants, Jacques et Bernard, comme ultimes bénéficiaires du capital. La mère et les frères sont liquidateurs et fiduciaires. Le problème de l'article 1275 C.c.Q. n'a pas été soulevé pour la fiducie. Ce qui est reproché par Jacques est qu'une somme d'environ 1 M\$ aurait dû être remise à la fiducie alors qu'elle aurait plutôt servi à payer sans droit un legs particulier à leur mère. Cette question devra être débattue dans l'instance principale par laquelle Jacques demande une reddition de comptes, des dommages et intérêts et la destitution d'un fiduciaire liquidateur. Pour le moment, la Cour d'appel a accepté la modification de la demande d'appel afin de faire référence au jugement discuté ci-dessus dans *Fiducie résidentielle LRSTM* et à préciser que l'action dérivée n'est pas faite au nom personnel de Jacques, mais bien par Jacques au nom de la fiducie testamentaire. Cette décision fait aussi état de l'arrêt des procédures contre son frère Bernard qui ont été qualifiées d'abusives.

Dans une autre décision, ce frère, Bernard, est revenu dans le décor afin de pouvoir continuer à intervenir au débat. Afin de mesurer l'état de confusion que tout cela apporte, il suffit de rapporter les propos de la juge Bich relatifs à cette demande ultérieure d'intervention du frère du demandeur en tant que fiduciaire et liquidateur qu'elle a refusé de trancher, confiant le débat à l'instance principale : « [p]ar ailleurs, procéduralement parlant, il paraît curieux que l'on réintègre au débat une personne qui a obtenu d'en être exclue par le moyen d'une requête en rejet d'appel »⁸⁷.

Dans le contexte des fiducies testamentaires, une autre décision, celle-là de la Cour supérieure du Québec, a retenu notre attention par son aspect inusité. Dans l'affaire *Succession de Fortin c. Succession de Castonguay*⁸⁸, une fiducie au bénéfice exclusif de la conjointe de deuxième lit devait recevoir une somme de 150 000 \$ en

87. *Godin c. Godin*, 2017 QCCA 1878, par. 10. Le frère du demandeur principal après que les procédures aient été terminées à son égard y demandait d'intervenir de manière conservatoire dans l'instance qui reste entre son frère et sa mère.

88. 2017 QCCS 1836.

vertu du testament du défunt. Le capital non utilisé devant revenir aux enfants du premier lit après le décès de cette femme. Or les liquidateurs de la succession de monsieur, constatant le côté pratique et les économies fiscales à faire par le roulement fiscal, ont proposé à la conjointe bénéficiaire, avec l'accord verbal de tous, le transfert d'une rente du défunt ainsi que la conversion de son REÉR en rente directement à son nom personnel, à la place de respecter ce legs fiduciaire. Une valeur plus élevée de 185 000 \$ a ainsi pu être mise à profit au bénéfice de la conjointe. Mais alors que le testateur s'était éteint deux ans après le mariage, la conjointe, elle, lui a survécu 26 ans ! Les rentes obtenues par madame ont été épuisées de son vivant et elle est finalement décédée en laissant un compte de banque à son nom comprenant 162 000 \$.

Tout va bien entre les enfants du défunt et cette conjointe jusqu'à ce qu'arrive le décès de cette dernière. Sa propre succession refuse de rendre le capital, prétendant qu'il s'agit des avoirs de la défunte hors fiducie. Effectivement, la juge Lavoie reconnaît que la fiducie au bénéfice de la conjointe n'a jamais été créée et qu'on lui a substitué une autre stratégie financière afin d'avantager tous les successibles. À qui appartient maintenant l'argent accumulé au compte de la conjointe ? Tous les témoins de la succession de monsieur ont témoigné qu'il avait toujours été convenu que le capital reviendrait aux enfants du premier lit. Par exemple, la rente maintenant éteinte les nommait bénéficiaires irrévocables en cas de décès avant terme de la conjointe. D'autre part, la conjointe avait un testament qui nommait les enfants du premier lit, mais elle l'a modifié à la fin de sa vie alors que la gestion de son argent lui échappait. N'ayant pas pu prouver la maladie mentale ni la perte des facultés de cette conjointe, les enfants du premier lit ont invoqué que ces sommes lui avaient été prêtées et non données afin de les récupérer. C'est ce dernier argument que la Cour a retenu en examinant les faits⁸⁹.

Ici, la Cour a réussi en toute équité à préserver la volonté du testateur et l'esprit de la fiducie testamentaire que les enfants avaient contournée. La décision de la Cour aurait-elle été la même si la conjointe n'avait pas autant manifesté durant sa vie qu'elle reconnaissait que cet argent devait revenir aux enfants du premier lit ? On peut en douter fortement. Le liquidateur et les enfants du premier lit, en proposant de ne pas respecter la fiducie testamentaire,

89. Il faut espérer que le fisc ne lise pas cette décision, car un REÉR seulement « prêté » au conjoint n'aurait pas pu être roulé...

n'avaient sans doute pas prévu avoir des démêlées avec la succession de la belle-mère.

Pour arriver à ce même résultat sans les tracasseries judiciaires, il aurait fallu que le défunt monsieur envisage un legs direct de son REÉR à la conjointe, à charge pour elle de remettre une somme de 150 000 \$ aux enfants du premier lit. Ainsi la conjointe aurait eu une véritable dette à leur égard sans qu'ils aient à invoquer *in extremis* un prêt.

2.3 Patrimoine fiduciaire et divorce

Il est reconnu qu'en fixant une pension alimentaire et autres montants lors d'un divorce, le juge peut tenir compte du patrimoine fiduciaire, mais cela dépend évidemment de la position du débiteur au sein de cette fiducie.

Dans la décision *Droit de la famille – 172259*⁹⁰, il est prouvé que la moitié de la valeur des actions de monsieur dans une entreprise familiale en alimentation partagée avec son frère se trouve dans une fiducie de gel familiale. Monsieur est cofiduciaire de cette fiducie avec son frère ainsi qu'un ami, et s'en retrouve bénéficiaire avec son ex-épouse et leurs enfants. La demanderesse, son ex-épouse, est demeurée principalement au foyer durant leur union pour élever leurs quatre enfants. Ses procureures ont invoqué tous les moyens pour obtenir le partage de la fortune de son ex-mari, y compris l'annulation du contrat de mariage en séparation de biens et une demande de prestation compensatoire. Parmi ses arguments, madame demande que les actions qui sont la propriété de la fiducie soient considérées comme faisant partie directement du patrimoine de monsieur. Au bout du compte, l'annulation du contrat de mariage n'a pas été admise, non plus que la prestation compensatoire. Dans le cadre des enjeux restants en Cour d'appel, soit la révision de la pension alimentaire et de la somme globale, les sommes accordées ont été haussées compte tenu du train de vie antérieur des parties. C'est sans surprise que pour tenir compte des ressources financières de monsieur à cette fin, la Cour a considéré ce que monsieur pouvait tirer de la fiducie. Cette dernière, bien qu'administrée par trois fiduciaires, était dans les faits dirigée par le débiteur alimentaire. Il s'agissait cependant d'un *obiter*, puisque la

90. 2017 QCCA 1495.

fortune personnelle de monsieur suffisait à assurer la sécurité financière de madame pour le futur.

En somme, cela aurait pu être une décision marquante pour les fiducies si la société d'acquêts avait pu être appliquée ou si une prestation compensatoire avait été accordée. Mais les circonstances ont ramené cette affaire à un calcul de pension et de somme globale que monsieur pouvait amplement se permettre sans sa fiducie.

D'autres éléments à prendre en compte dans le calcul de pension, en lien cette fois avec la fiscalité, ont été portés à l'attention de la Cour d'appel du Québec⁹¹. Ainsi la Cour a entériné une décision de première instance de tenir compte des bénéfices non répartis de la société appartenant au débiteur pour établir son revenu présumé. Elle a toutefois refusé d'ajouter dans le calcul du profit de la société la dépense d'amortissement déduite. Cette dépense est souvent vue comme un avantage fiscal qui ne correspond pas à une dépense réelle d'entreprise. Prise sur un immeuble, l'amortissement ne correspond pas vraiment à la perte de valeur de cet actif si au contraire il connaît une hausse. Mais ici, l'amortissement concernait des équipements et correspondait vraiment à leur désuétude, donc il devait être déduit des bénéfices.

C'est donc dire à quel point le calcul du revenu présumé du débiteur alimentaire se raffine. Dans cette dernière décision, la Cour ne s'est pas arrêtée aux 124 014 \$ en dividendes majorés reçus par le débiteur de ses sociétés.

2.4 Droit sur les mutations immobilières

Dans le cadre de la liquidation d'une succession, l'exemption de l'article 20d) de la *Loi concernant les droits sur les mutations immobilières*⁹² n'a pas été appliquée lors d'une vente en faveur de la belle-fille du testateur. C'est ce qui a été décidé dans la décision *Joly c. Ville de Montréal*⁹³. Madame Joly réclamait 7 000 \$ à la Ville pour les droits de mutation payés en trop. Dans ce cas précis, la déclaration notariée enregistrée au registre foncier préalablement à la vente mentionnait qu'il y avait maintien de la saisine successorale et absence de délivrance du droit de propriété aux fiducies testamen-

91. *Droit de la famille* – 172619, 2017 QCCA 1732.

92. RLRQ, c. D-15.1.

93. 2017 QCCQ 782.

taires. Madame Joly réclamait l'exonération de transfert direct entre le défunt et elle. Ce sont les liquidateurs et non les fiduciaires qui ont fait la vente. La juge Gouin, de la Cour des petites créances, n'a pas commenté cet aspect et a refusé le remboursement des droits.

2.5 Fiducie propriétaire et mandataire

Comment la garantie contre les vices cachés s'applique-t-elle si un immeuble est transféré en fiducie avant d'être vendu ? Ce n'est pas vraiment une question qui a préoccupé la juge Soldevila dans l'affaire *Belle c. Fiducie de placements des Cerfs*⁹⁴, dont l'appel a été rejeté⁹⁵. Dans cette affaire, le vendeur a poursuivi la fiducie partie venderesse et monsieur Gagné qui avait construit l'immeuble et l'avait transféré en fiducie... Tous deux ont été condamnés à payer solidairement un dédommagement à l'acquéreur pour des fenêtres défectueuses.

Ces décisions, tant en première instance qu'en appel, n'établissent pas de distinction entre la responsabilité de la fiducie et de la personne agissant pour elle. Pour ces tribunaux, l'autoconstructeur et sa fiducie ne faisaient qu'un sans qu'il y ait une analyse juridique de la question. Le débat a plutôt porté sur le vice caché. Il faut dire que l'autoconstructeur pouvait être considéré comme ayant agi de mauvaise foi en raison d'éléments prouvant sa connaissance du problème des fenêtres.

2.6 Fiducie victime

La Cour suprême du Canada a accepté d'entendre l'appel dans la cause *Salomon c. Matte-Thompson*⁹⁶.

Dans cette affaire de responsabilité professionnelle d'un avocat, la plaignante ainsi qu'une société dont une fiducie testamentaire est actionnaire ont obtenu plus de 6,7 M\$ en dommages. Même si cet avocat savait pertinemment que la fiducie devait protéger son capital détenu par l'intermédiaire d'une société, il a recommandé un gestionnaire qui finalement a perdu une bonne partie des fonds dont il avait la gestion. De l'avis de la Cour d'appel, l'avocat a outrepassé son devoir de conseil en se plaçant « en situation de con-

94. 2015 QCCS 5549.

95. *Fiducie de placements des Cerfs c. Belle*, 2017 QCCA 669.

96. 2017 CanLII 66743 (CSC).

flit d'intérêts en ne limitant pas son intervention auprès des appelantes à une simple recommandation de Triglobal, de son représentant Papadopoulos et des produits qu'ils offraient »⁹⁷. S'ils sont confirmés par la Cour suprême, les dommages obtenus serviront à accroître le patrimoine de la société dont la fiducie se trouve actionnaire. Toutefois, la fiducie n'était pas ici directement partie à l'instance.

Si la société avait fait faillite en raison de cette mauvaise gestion de ses fonds, le recours de la fiducie contre cet avocat aurait-il été éteint ? On peut penser que oui si les services de l'avocat n'avaient pas été rendus aux fiduciaires directement. Nous nous appuyons sur l'affaire *Brunette c. Legault Joly Thiffaut*⁹⁸ pour arriver à cette conclusion. Une fiducie actionnaire d'une société mise en faillite avait poursuivi les conseillers de la société pour la perte de valeur de son propre patrimoine. La Cour d'appel n'a pas permis cette demande en justice sur la base du manque d'intérêt juridique de la fiducie. Or les faits reprochés concernaient directement les services-conseils offerts à la société. Ainsi la Cour d'appel a tranché que seule cette dernière aurait pu poursuivre et non les actionnaires.

CONCLUSION

Aucune de ces décisions de 2017 ne marquera la jurisprudence en matière fiscale. Pourtant, prises dans leur ensemble, elles démontrent une application plus systématique des pénalités fiscales et des vérifications des transactions immobilières. Elles indiquent aussi un durcissement du fisc dans ses mesures de recouvrement et des tribunaux pour l'application de la règle générale anti-évitement.

Pour les fiducies, la pauvreté des questions en jeu cette année indique simplement une pause en attendant d'autres débats qui seront certainement au rendez-vous prochainement.

97. *Matte-Thompson c. Salomon*, 2017 QCCA 273, par. 98.

98. 2017 QCCA 391.