



le lien

N° 33 Juin 2010

www.bijurilex.gc.ca

Le Service de révision bijuridique (fiscalité et droit comparé) de la Direction des services législatifs du ministère de la Justice Canada tient à vous informer des plus récents développements en matière d'harmonisation et de bijuridisme.

Loi de l'impôt sur le revenu

La table ronde du Groupe fiscal élargi - Une occasion d'échanges

Le 15 juin dernier, les membres du Service de révision bijuridique (fiscalité et droit comparé) ont tenu la réunion du Groupe fiscal élargi et accueilli leurs collègues de l'Agence du revenu du Canada, du ministère des Finances du Canada et de Revenu Québec. Le but de la rencontre était d'offrir un forum d'échanges aux juristes sur les questions de nature bijuridique qui se posent dans leur travail.

Parmi les sujets abordés : le CELI et les limites du droit civil québécois quant à la désignation de bénéficiaire; la notion d'acquisition; les fiducies en faveur de soi-même (sans limite d'âge); les conséquences fiscales de l'emphytéose; et une mise à jour des dossiers législatifs et de la jurisprudence récente en matière fiscale.

Jurisprudence

La « compensation » prévue à l'article 224.1 n'emporte pas de renvoi à la compensation de droit civil

M. Bouchard (le « contribuable ») avait une dette fiscale tout en étant créancier de l'État à titre de prestataire du Régime de pensions du Canada et de la Sécurité de la vieillesse. À compter de mars 2008, le ministre a réduit ses prestations mensuelles de 30 % et a porté ce montant en diminution de la dette fiscale. En vertu de l'article 224.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (ci-après la « LIR »)¹, le ministre peut exiger la retenue par voie de déduction ou de compensation/by way of deduction or set-off, d'un « tel montant qu'il peut spécifier sur tout montant qui peut être ou qui peut devenir payable à cette personne par Sa Majesté du chef du Canada. »

Le contribuable a déposé une demande de contrôle judiciaire à l'encontre de la décision du ministre au motif que la compensation ne peut être invoquée, le *Code civil du Québec* prévoyant que la compensation (l'équivalent en droit civil du *set-off*) est inopérante dans le cas de biens insaisissables². Le contribuable alléguait aussi que les prestations du Régime de pensions du Canada et de la Sécurité

¹ Sauf indication contraire, toutes les références législatives sont à la LIR.

² Article 1676 du *Code civil du Québec*.





de la vieillesse ne constituent pas des dettes pouvant être assujetties au mécanisme de la compensation prévu à l'article 224.1, étant plutôt des sommes détenues en fiducie pour son compte. La Cour fédérale a rejeté ces arguments. Devant la Cour d'appel fédérale, le contribuable a soutenu que la Cour fédérale a erré en n'appliquant pas les règles du Code civil sur la compensation à titre de droit supplétif.

Rejetant l'appel,³ le juge Noël a estimé que, dans les circonstances, l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*⁴ n'exigeait pas le recours au droit civil. Invoquant les principes d'interprétation, il a noté que lorsque le ministre veut s'assujettir aux règles provinciales d'insaisissabilité, il le fait expressément. Par ailleurs, le juge Noël a fait valoir que la compensation/*set-off* de l'article 224.1 est clairement distincte de la « compensation » du droit civil. À titre d'exemple, il explique que tandis que la compensation du droit civil s'effectue automatiquement, jusqu'à concurrence de la moindre des deux dettes, l'article 224.1 réserve au ministre la discrétion de l'invoquer (ou de ne pas l'invoquer) et d'établir le montant qui en fera l'objet. Le juge Noël conclut de la façon suivante :

[25] Ces particularités laissent voir que la compensation statutaire prévue à l'article 224.1 s'inspire de la common law et se dissocie carrément du concept civiliste de la compensation. Non seulement n'est-il pas nécessaire de s'en remettre au droit civil pour donner effet à l'article 224.1, mais la règle de droit qui sous-tend cette disposition, notamment la notion de « set off » empruntée de la common law, s'y oppose. À mon humble avis, la thèse selon laquelle le législateur fédéral s'en serait remis au droit civil à titre de droit supplétif ne peut être retenue et le juge de la Cour fédérale s'est bien dirigé en droit en la rejetant.

Le contribuable n'a pas déposé de demande d'autorisation d'appel.

Le sens de « bénéficiaire »

La Cour suprême du Canada (dossier #33435) a rejeté la demande du contribuable d'autorisation d'appel de l'arrêt *Propep inc. c. La Reine*⁵. Dans cette affaire, la Cour d'appel fédérale (renversant la décision de la Cour

canadienne de l'impôt) a décidé qu'un particulier résidant au Québec détenant un droit conditionnel de deuxième rang dans une fiducie est néanmoins bénéficiaire de la fiducie aux fins de l'impôt sur le revenu. Cette conclusion est fondée sur les définitions de « participation au revenu » aux paragraphes 108(1) et 248(1) et de « droit de bénéficiaire » au paragraphe 248(25). Ces dispositions, propres à la LIR, font en sorte qu'il n'est pas nécessaire de se demander si le particulier serait un bénéficiaire en droit civil.

Ayant conclu que le particulier détenant un droit conditionnel de deuxième rang était un bénéficiaire, la Cour a aussi décidé qu'il était réputé propriétaire des actions détenues en fiducie en raison de l'alinéa 256(1.2)f), vu que son droit aux actions dépendait de l'exercice de la discrétion accordée aux fiduciaires de dissoudre le bénéficiaire corporatif de premier rang.

La « garantie » du paragraphe 123(1) LTA

Dans notre dernier numéro, nous avons considéré l'analyse de la Cour suprême du Canada de la définition de « garantie » du paragraphe 224(1.3) LIR.⁶ Cette notion a été examinée de nouveau dans *SMRQ c. Polymère Epoxy-Pro inc. et Frare & Gallant Ltée*,⁷ cette fois dans le contexte de la *Loi sur la taxe d'accise* (« LTA »)⁸. Cette fois, c'est la Cour fédérale qui s'est montrée prête à donner un sens large à cette notion, de sorte que la fiducie réputée du ministre avait priorité sur le droit de rétention d'un entrepreneur général. L'existence même du droit de rétention de la tierce saisie, qu'il soit légal ou contractuel, était incertaine, mais la Cour fédérale a estimé que l'existence ou non de ce droit avait peu d'importance, étant donné l'étendue de la fiducie réputée établie sous le régime de la LTA lorsqu'un débiteur fiscal omet de remettre la taxe sur les produits et services :

⁶ « L'autre principe du bijuridisme législatif » *Le Lien*, n° 32 (Septembre 2009), portant sur l'arrêt *Caisse populaire Desjardins de l'Est de Drummond, aux droits de la Caisse populaire du Bon Conseil c. Sa majesté la Reine du chef du Canada*, 2009 CSC 29.

⁷ 2009 CF 912.

⁸ L.R.C. 1985, ch. E-15.

³ *Bertrand Bouchard c. PG Canada*, 2009 CAF 321.

⁴ L.R.C. 1985, ch. I-21.

⁵ 2009 CAF 274.





[27] Ces dispositions particulières écartent et supplantent notamment les dispositions de la législation provinciale, dont celles du Code civil du Québec, de même que toute règle de droit, et confèrent à Sa Majesté du chef du Canada, une priorité non seulement à l'égard des créanciers ordinaires de la débitrice fiscale, mais au surplus à l'égard des créanciers garantis.

(...)

[30] Compte tenu des termes clairs de la LTA, il ne me semble donc faire aucun doute que la tierce saisie ne peut opposer son droit allégué de retenir les sommes dues à la débitrice judiciaire à l'encontre de la saisie arrêt prononcée en faveur du sous-ministre du Revenu du Québec, agissant pour Sa Majesté du chef du Canada. Cette conclusion peut apparaître dure dans la mesure où elle expose la tierce saisie à verser deux fois les montants dus aux fournisseurs impayés. Mais tel est l'effet de la loi, et il n'appartient pas à cette Cour d'y apporter des modifications.

Mise à jour - Le dossier Velcro Canada avance

Le 18 mai dernier, le dossier *Velcro Canada Inc.* (2007-1806 (IT)G) a été retiré de la liste des causes pendantes et est maintenant prêt à être inscrit pour audition. Ce dossier était en suspens, en attente de la décision finale dans l'affaire *La Reine c. Prévost Car*⁹. Dans *Prévost Car*, la Cour d'appel fédérale a conclu qu'une société de portefeuille néerlandaise était le « bénéficiaire effectif » des dividendes versés et était donc admissible au taux réduit de retenue d'impôt canadien prévu par la convention fiscale entre le Canada et les Pays-Bas. Dans *Velcro Canada*, la question est de savoir si un résident des Pays-Bas est le bénéficiaire effectif de redevances provenant du Canada.

Publication

L'argument en faveur d'une définition de « acquisition »

La Revue de droit de McGill a récemment publié un article rédigé par le **Professeur David Duff** intitulé « Canadian Bijuralism and the Concept of an Acquisition of Property in the Federal Income Tax Act » (2009) 54 R.D. McGill 423. L'auteur conclut que le recours actuel à un test qui nous vient de la common law pour définir « acquisition » est incompatible avec les principes du bijuridisme canadien. Cependant il démontre aussi que dans certaines circonstances, l'application stricte des principes du bijuridisme peut faire en sorte que les conséquences fiscales peuvent varier d'une province à une autre pour des transactions similaires. La solution proposée par l'auteur : une définition législative de « acquisition » afin d'assurer l'uniformité et la certitude dans l'application des dispositions de la LIR qui se fondent sur cette notion.

⁹ 2009 CAF 57. La Couronne n'a pas présenté de demande d'autorisation d'appel.

