



le lien

N° 38 Juin 2012

www.bijurilex.gc.ca

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

Jurisprudence

Article 8.1 applicable si des concepts de droit privé sont en jeu

Le rapport entre la législation fédérale et le droit privé provincial peut en être un de complémentarité ou de dissociation. En ce qui concerne l'application du droit civil et de la common law, le principe de la complémentarité a des bases constitutionnelles et, depuis 2001, il est également affirmé à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*¹ :

Le droit civil et la common law font pareillement autorité et sont tous deux sources de droit en matière de propriété et de droits civils au Canada et, s'il est nécessaire de recourir à des règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils en vue d'assurer l'application d'un texte dans une province, il faut, sauf règle de droit s'y opposant, avoir recours aux règles, principes et notions en vigueur dans cette province au moment de l'application du texte.

La récente décision de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Québec (Procureur général) c. Canada (Ressources humaines et Développement*

social) (« *Bruyère* »)², clarifie les limites de la complémentarité prévue à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*.

La question dans cette affaire était de décider si la Couronne fédérale pouvait récupérer la dette d'un résident du Québec en procédant à la saisie-arrêt des sommes qui étaient payables à ce dernier en vertu de la *Loi sur les accidents du travail et les maladies professionnelles* du Québec (« *LATMP* »)³. L'article 144 de la *LATMP* prévoit que les indemnités versées en vertu de cette loi sont « incessibles, insaisissables et non imposables ».

De façon unanime, la Cour suprême du Canada a conclu qu'il y avait un conflit entre l'objectif de la loi fédérale et celui de la loi provinciale et a décidé que la doctrine de la prépondérance des lois fédérales s'appliquait dans les circonstances. En somme, le droit de la Commission de l'assurance-emploi du Canada de procéder à la saisie-arrêt des sommes qui sont ou qui deviendront payables à un débiteur n'était pas assujéti aux règles du Québec exemptant ces montants d'une saisie.

Dans le cadre de sa décision, la Cour a offert des commentaires précieux sur la portée de la déférence à la législation provinciale exigée par l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*. La Cour suprême a répondu aux arguments du procureur général du Québec dans les termes suivants :

[27] Afin de dégager le but que poursuivait le Parlement en adoptant le par. 126(4) LAE, le procureur général du Québec suggère de replacer cette disposition dans le contexte global de la législation fédérale favorisant l'application des lois provinciales. L'article 8.1 de la Loi d'interprétation permettrait selon lui de soutenir que le Parlement a consenti à l'application des règles provinciales sur

¹ LRC 1985, ch I-21, telle que modifiée, ci-après « la *Loi d'interprétation* ».

² 2011 CSC 60, confirmant 2009 QCCA 2246.

³ LRQ, ch A-3.001.





*l'insaisissabilité, puisqu'il n'a pas exprimé son intention d'exclure l'application du droit provincial pour les besoins du par.126(4) LAE. ...L'argument fondé sur l'art. 8.1 de la Loi d'interprétation ne peut être retenu. Cette disposition précise que, s'il est nécessaire d'avoir recours à des notions de droit privé pour appliquer une disposition fédérale, il faut se reporter au droit en vigueur dans la province où cette disposition doit être appliquée : voir P.-A. Côté, avec la collaboration de S. Beaulac et M. Devinat, *Interprétation des lois* (4^e éd. 2009), par. 1289. En l'espèce, la loi fédérale crée un mécanisme de recouvrement, la demande péremptoire. Ce mécanisme ne requiert pas l'application de notions de droit privé nécessitant le recours au droit provincial.*

La décision *Bruyère* illustre la condition essentielle à l'application de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* : il doit d'abord être nécessaire de recourir à des règles, principes ou notions de droit privé en vue d'appliquer un texte fédéral. À la lumière de la décision *Bruyère*, la Couronne a avisé la Cour d'appel de l'Alberta qu'elle poursuivra son appel dans l'affaire *Re Mutter*⁴.

Le « récipiendaire » des redevances jugé bénéficiaire effectif

L'Agence du revenu du Canada a établi une cotisation à l'égard de Velcro Canada Inc. (« Velcro Canada ») pour des retenues d'impôts visées à la partie XIII⁵ non remis et des pénalités pour les années 1995 à 2004. L'Agence a estimé que le récipiendaire des redevances, Velcro Holdings BV (« VHBV »), un résident des Pays-Bas, n'était pas le bénéficiaire effectif des redevances et n'avait donc pas droit aux avantages de la Convention fiscale entre le Canada et le Royaume des Pays-Bas (« Convention »)⁶.

⁴ Pour un sommaire de la décision en première instance voir « Une cour albertaine soupèse des objectifs de politique contradictoires » *Le Lien*, n° 34 (octobre 2010) 1-3.

⁵ De la *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC 1985, ch 1 (5^e supp), telle que modifiée, ci-après « la Loi ». À moins d'indication contraire, les renvois législatifs dans ce document sont à la Loi.

⁶ LC 1986, ch 48, partie 1 telle que modifiée par LC 1997, ch 38, partie 6. En vertu de la Convention (article

La Cour canadienne de l'impôt a accueilli l'appel, estimant que VHBV était le bénéficiaire effectif des redevances reçues de Velcro Canada⁷.

Conformément à un accord de licence intervenu en 1987 (« accord de licence original »), Velcro Canada a payé des redevances à Velcro Industries BV (« VIBV »), un résident des Pays-Bas pour l'usage de la technologie de marque Velcro. En raison d'une réorganisation de la société le 26 octobre 1995, VIBV est devenu résident des Antilles néerlandaises. Le 27 octobre, VIBV a cédé ses droits aux termes de l'accord de licence original à VHBV. VIBV est cependant demeuré propriétaire de la propriété intellectuelle sous-jacente. VHBV s'est engagé dans le contrat de cession à verser à VIBV un pourcentage de pleine concurrence des ventes nettes, dans les trente jours de la réception des paiements de redevances.

Devant la Cour canadienne de l'impôt, les parties ont convenu⁸ que le test du « bénéficiaire effectif » à utiliser était celui proposé dans l'affaire *Prévost Car Inc.* par le juge en chef adjoint Rip (tel était alors son titre) :

[100] À mon avis, le « bénéficiaire effectif » du dividende est la personne qui le reçoit pour son propre usage et sa propre jouissance, qui assume les risques liés au dividende et qui dispose en maître du dividende.⁹

Le juge en chef adjoint Rossiter s'est penché sur le sens ordinaire des mots « possession », « usage », « risque » et « contrôle » et a conclu que VHBV a eu la possession, l'usage et le contrôle des redevances, et a assumé le risque relatif au taux de change à leur égard. Les facteurs suivants ont contribué à la conclusion de la Cour : il n'y avait pas de redistribution automatique des redevances de VHBV à VIBV; les redevances reçues par VHBV ont été déposées sans distinction avec

12(3)), en tant que résident des Pays-Bas et bénéficiaire effectif des redevances, VHBV aurait droit à un taux de retenue canadien maximal de 10 % pour les années 1996 à 1998 et ne serait pas assujéti aux impôts canadiens pour les redevances payées après 1998.

⁷ 2012 TCC 57.

⁸ *Ibid* au para [25].

⁹ 2008 CCI 231, au para [100], conf par 2009 CAF 57. Pour un sommaire de la décision *Prévost Car Inc.* voir « La Cour d'appel tranche l'affaire *Prévost Car Inc.* » *Le Lien*, n° 30 (avril 2009) 1. La Couronne n'a pas demandé l'autorisation de la Cour suprême du Canada d'interjeter appel de cette décision.





d'autres sommes dans divers comptes de VHBV; et ces comptes ont été utilisés pour financer les activités courantes de VHBV.

La Cour a rejeté les arguments de la Couronne selon lesquels VHBV agissait en tant qu'agent, mandataire¹⁰ ou prête-nom¹¹ de VIBV. En ce qui a trait à la question de savoir si VHBV était un relais pour VIBV, les commentaires de la Cour sont particulièrement catégoriques :

(notre traduction)

[51] [...] Pour permettre à la Cour de conclure que VHBV agissait en qualité de relais, il faudrait qu'elle n'ait eu absolument aucun pouvoir discrétionnaire à l'égard des fonds.

[52] Compte tenu des faits notés précédemment, VHBV a évidemment un certain pouvoir discrétionnaire quant à l'usage ou à l'affectation des redevances. Il est clair que, même si elle est peut-être limitée, VHBV a un pouvoir discrétionnaire. Suivant Prévost, il ne doit y avoir « absolument aucune latitude » – ce qui n'est pas le cas en l'espèce. C'est seulement lorsqu'il n'y a « absolument aucune latitude » qu'une cour peut, en dernier recours, écarter le voile corporatif.

La Cour a également rejeté l'argument de la Couronne selon lequel le résident des Antilles néerlandaises, VIBV, était un tiers bénéficiaire aux termes de l'accord de cession et, qu'en conséquence, le droit de VHBV aux redevances n'était pas absolu et VHBV ne pouvait donc pas être le bénéficiaire effectif¹².

Dividende réputé empêche la déduction pour créances irrécouvrables

Le rapport entre la législation fédérale et le droit privé provincial peut en être un de complémentarité ou de dissociation. La complémentarité existe lorsque le droit privé provincial complète la législation fédérale. La dissociation existe lorsque la législation fédérale dissocie les effets des notions de droit privé provincial. La décision *Succession Donald Mills c. La Reine*¹³ illustre un cas de dissociation qui résulte d'une disposition qui prévoit une fiction légale établie par le biais d'une présomption.

En 2000, Donald Mills (« contribuable ») a été réputé, en application de l'alinéa 84.1(1)b) de la Loi, avoir reçu un dividende de 11 222 515 \$, le dividende ayant été inclus dans son revenu pour l'année d'imposition 2000. Le montant du dividende réputé était fondé sur la valeur de la contrepartie autre que des actions (billet à ordre) donnée lors de la vente d'actions par le contribuable à une société avec lien de dépendance. En 2002, la valeur du billet à ordre avait diminué et le contribuable a cherché à déduire la partie restante impayée (10 588 133 \$) comme créance irrécouvrable en vertu du sous-alinéa 20(1)p)(i). La Cour canadienne de l'impôt et la Cour d'appel fédérale ont tranché en défaveur du contribuable, estimant que le dividende réputé de l'alinéa 84.1(1)b) était inclus à titre de dividende payé (nous soulignons) et ne pouvait aussi être une créance incluse dans son revenu pour l'année ou pour une année antérieure, conformément à ce qu'exigent les règles de déductions de créances irrécouvrables.

Le 1^{er} mars dernier, la Cour suprême du Canada a rejeté la demande d'autorisation d'appel déposée par la succession du contribuable¹⁴.

¹⁰ *Ibid* au para [47].

¹¹ *Ibid* au para [50].

¹² *Ibid* au para [55].

¹³ 2011 CAF 219, confirmant 2010 CCI 443.

¹⁴ Dossier 34443.





La pertinence des principes de droit corporatif est confirmée

La Cour d'appel fédérale a confirmé la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans la cause *Envision Credit Union v. The Queen*¹⁵, adoptant toutefois un raisonnement légèrement différent. Le point en litige était de savoir si la fraction non amortie du coût en capital (FNACC) des biens acquis par Envision Credit Union à l'occasion de la fusion de deux autres entités devrait être le coût en capital initial des biens ou les soldes de FNACC pertinents des sociétés fusionnées. Les conseillers d'Envision Credit Union essayaient de structurer la fusion et d'autres transactions de façon à ce que l'article 87 de la Loi ne s'applique pas à la fusion¹⁶.

Contrairement à la Cour canadienne de l'impôt, la Cour d'appel fédérale a conclu que les conditions pour le transfert des attributs fiscaux prévues à l'article 87 avaient été remplies. En particulier, relativement à l'exigence portant, entre autres, que, « les biens [...] appartenant aux sociétés remplacées immédiatement avant l'unification deviennent des biens de la nouvelle société en vertu de l'unification »¹⁷. La Cour d'appel fédérale a jugé suffisant pour remplir les conditions de l'article 87, le fait que (*notre traduction*): « tous les biens appartenant aux sociétés remplacées pouvaient être directement reliés à des biens appartenant à Envision Credit Union après la fusion »¹⁸.

La Cour d'appel fédérale était toutefois d'accord avec la Cour canadienne de l'impôt pour affirmer que, même si l'article 87 n'était pas applicable, les principes établis dans la décision *Black & Decker*¹⁹ assureraient un transfert des attributs fiscaux dans les circonstances. Sur ce point, Envision Credit Union plaidait que l'article 87 constitue un code complet sur la question du

transfert des attributs fiscaux dans le contexte des fusions et que

(*notre traduction*)

[48] [...] par conséquent [...] il faut conclure que le législateur a implicitement exclu les principes de common law établis dans l'arrêt *Black & Decker* selon lesquels les mêmes conséquences fiscales s'appliquent aux fusions conformes à la loi régissant les sociétés sans être visées par l'article 87.

La Cour d'appel fédérale a jugé que le principe d'interprétation des lois du « code complet » ne trouvait pas application dans les circonstances. La Cour a remarqué que, de façon spécifique, l'article 87 ne reprenait pas le modèle de « continuité » dans ses règles visant les fusions. En vertu de l'article 87, l'entité fusionnée est considérée être une nouvelle entité, d'où la nécessité d'une série de règles prévoyant le transfert des attributs fiscaux. Ayant précédemment fait remarquer au sujet du principe d'interprétation des lois du « code complet »²⁰ que

(*notre traduction*)

[51] Malgré le fait que ce principe général d'interprétation est sans aucun doute utile, la question de savoir si une disposition législative donnée exclut implicitement l'application de la common law doit être abordée au cas par cas en tenant compte du régime législatif en cause [...]

la Cour d'appel fédérale a conclu que :

(*notre traduction*)

[62] [...] L'article 87 a créé un modèle de fusion distinct (« nouvelle société »). Il n'y a donc aucun fondement pour prétendre que l'intention du législateur était que l'article 87 s'applique de telle sorte que la common law ne puisse être invoquée pour affirmer que les sociétés à l'origine de la fusion « continuent » et ne sont donc pas « fusionnées » pour l'application de l'article 87.

Envision Credit Union a déposé une demande d'autorisation d'appel de cette décision devant la Cour suprême du Canada (dossier 34619)²¹.

¹⁵ 2011 FCA 321, confirmant 2010 CCI 576.

¹⁶ Voir « Transfert des attributs fiscaux obtenus par le biais du droit provincial » *Le Lien*, n° 35 (janvier 2011) 2-3 pour un énoncé plus détaillé des faits et un résumé de la décision de la Cour canadienne de l'impôt.

¹⁷ Alinéa 87(1)a).

¹⁸ *Supra* note 15 au para [39].

¹⁹ [1975] 1 RCS 411.

²⁰ Para [50].

²¹ Tous les documents de la demande d'autorisation ont été envoyés aux juges le 23 avril dernier, y compris un article par Bruce Russell, « Envision - A Lesson in Statutory Interpretation » qui a été déposé à la Cour par le contribuable le 2 avril dernier.





La fin de l'affaire de la fiducie Antle

Le 22 février dernier, la Cour suprême du Canada a rejeté les requêtes en réexamen des demandes d'autorisation d'appel (dossiers 33979 et 33987) de la décision de la Cour d'appel fédérale dans *Paul Antle c. La Reine et La fiducie au profit du conjoint Renée Marquis-Antle c. La Reine*²². La Cour d'appel fédérale avait conclu qu'aucune fiducie n'avait été validement constituée en vertu des règles de la common law, confirmant ainsi les cotisations du ministre du Revenu national. La Cour suprême du Canada avait refusé les demandes d'autorisation d'appel déposées par les contribuables dans un premier temps le 12 mai 2011.

Veillez consulter http://www.justice.gc.ca/fr/bijurilex/link_list.html pour d'autres documents et références sur le bijuridisme législatif au Canada.

²²2010 CAF 280.

