



le lien

N° 41 Janvier 2014

Le Service de révision bijuridique 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.

Législation

Des modifications récentes ciblent les définitions de « *estate* » et de « *fiducie* »

Le projet de loi C-4, *Loi no 2 portant exécution de certaines dispositions du budget déposé au Parlement le 21 mars 2013 et mettant en œuvre d'autres mesures*, a reçu la sanction royale le 12 décembre 2013, devenant ainsi LC 2013, c 40. Si le texte de loi est long, nos commentaires ne visent que les mesures qui modifient la définition de « *fiducie* » (dans les deux langues) et la définition de « *estate* » (en anglais seulement) au paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹. Ces mesures sont entrées en vigueur au moment de la sanction royale.

La définition de « *estate* » est modifiée pour y inclure, pour le droit civil, la notion de « *succession* ». Il s'agit d'une modification de nature bijuridique. Aucun changement n'est apporté à la version française, le terme « *succession* » étant à la fois l'équivalent français de « *estate* » et de « *succession* ».

Par ailleurs, la définition de « *fiducie* » au paragraphe 248(1) est modifiée par l'ajout de la

<http://canada.justice.gc.ca/fra/sjc-csj/harmonization/>

précision : « ...sauf indication contraire du contexte, comprend une succession ». Cette modification fait en sorte que, de façon générale, les dispositions de la Loi applicables aux fiducies s'appliquent également aux successions².

Nous nous permettons de formuler deux observations à leur sujet.

Premièrement, la nouvelle définition de « *estate* » – qui inclut dans la notion de « *estate* » de common law celle de « *succession* » de droit civil – déroge à la règle générale de rédaction bijuridique. Selon l'approche habituelle, la terminologie de droit civil et de common law devrait figurer dans l'ensemble du texte législatif, et ce, dans les deux langues officielles. Le terme « *succession* » aurait ainsi été ajouté à chaque occurrence du mot « *estate* ». La définition modifiée de « *trust* » aurait ainsi mentionné les deux notions de « *estate* » et de « *succession* ». On peut toutefois déroger à la règle générale lorsque l'harmonisation de chacune des occurrences d'un terme de droit privé alourdit inutilement le texte législatif ou lorsque la règle est difficile à appliquer.

Deuxièmement, malgré le libellé du paragraphe 248(1), la Loi ne définit pas vraiment « *estate* » et « *fiducie* », deux notions qui tirent leur sens du droit privé. En effet, les définitions figurant dans la Loi n'établissent ni ne reprennent le sens de ces notions en droit privé. Elles ne font qu'élargir le sens ordinaire de ces termes à des fins fiscales.

¹ LRC 1985, c 1 (5^e suppl.), telle que modifiée, ci-après « la Loi ». À moins d'indication contraire, les renvois législatifs dans ce document sont à la Loi. Ces mesures et leurs notes explicatives ont été rendues publiques le 13 septembre 2013.

² Bien que les notes explicatives du 13 septembre ne le précisent pas, ces modifications semblent être une réponse à la décision *Lipson c. La Reine*, 2013 CCI 20, voir « Une succession n'est pas une fiducie » *Le Lien*, n° 40 (avril 2013) 2-3.





Des modifications bijuridiques sanctionnées

Le projet de loi C-48 a reçu la sanction royale le 26 juin 2013, devenant ainsi LC, c 34. Les modifications d'ordre bijuridique apportées à la partie 4 de cette loi portent sur les notions suivantes : « responsabilité solidaire », « bien corporel / bien tangible », « bien incorporel / bien intangible », « bien meuble / bien personnel », « bien immeuble / bien réel » et « droit / intérêt ». De plus, la définition d'« intérêt sur un bien réel » au paragraphe 248(4) est modifiée et une notion distincte de « droit réel sur un immeuble » est ajoutée au paragraphe 248(4.1) afin de désigner plus clairement les droits sur les immeubles en droit civil.

À la partie 5, de nouvelles règles (aux paragraphes 248(30) et s.) viennent assouplir les règles de common law visant à déterminer si un contribuable a fait un don à un donataire reconnu à des fins de déductions fiscales ou de crédits d'impôt³.

Nouvelles de l'ARC

Position administrative sur l'imposition d'un usufruit français

Dans un mémoire interne daté du 23 avril 2013, l'Agence du revenu du Canada (ARC) a conclu que l'article 43.1 de la Loi s'applique pour déterminer les conséquences fiscales canadiennes d'un usufruit créé en vertu du droit français.

Dans cette affaire, un particulier résidant au Canada avait transféré un bien immeuble situé en France à ses enfants au moyen d'une « donation-

partage » du droit français, ce qui donnait lieu à l'établissement d'un usufruit en sa faveur, et ce, sa vie durant.

L'ARC a conclu que la donation-partage entraînait la disposition du bien aux fins d'imposition au Canada. Selon l'ARC, en application du sous-alinéa 69(1)b)(ii) de la Loi, le donateur d'un bien est généralement réputé avoir reçu un produit de la disposition égal à la juste valeur marchande du bien donné. Aussi, le produit de la disposition ainsi réputé sera généralement réduit afin de tenir compte de la valeur de tout autre droit ou intérêt ou de toute autre charge grevant le bien à ce moment.

Pour déterminer les conséquences fiscales appropriées de la disposition, l'ARC a suivi une analyse en deux étapes :

1. Détermination des caractéristiques de l'arrangement étranger selon la loi commerciale étrangère;
2. Comparaison de ces caractéristiques avec les catégories d'arrangements reconnues selon le droit commercial canadien, considérant le droit de juridiction provinciale pertinent approprié, selon les faits et circonstances d'une situation particulière donnée, afin de classer l'arrangement étranger dans l'une de ces catégories.

L'ARC a conclu que l'arrangement ressemblait à la donation avec réserve d'usufruit en droit civil québécois (visée par le paragraphe 248(3)) et à la donation avec réserve du domaine viager sur un bien réel reconnue en common law (visée par l'article 43.1)⁴. L'application du paragraphe 248(3) étant limitée aux arrangements et aux institutions « régi[s] par le droit de la province de Québec », l'ARC a invoqué l'article 43.1 pour déterminer les conséquences fiscales de la donation-partage, considérant que sa position était :

...conforme à l'intention du législateur selon laquelle l'impôt relatif à la plus-value cumulée sur le domaine viager d'un bien réel ne peut être reporté, de même que la politique fiscale sous-jacente qui requiert, de façon générale, l'application uniforme de ce principe à tous les contribuables canadiens, que l'arrangement soit constitué dans une juridiction de common law ou de droit civil étranger.

³ Pour plus de détails, voir « Des modifications bijuridiques de retour à l'ordre du jour du Parlement » et « Allègement des critères de common law en matière de dons, dans certaines circonstances » dans *Le Lien*, n° 39 (janvier 2013) 1-2.

⁴ Ces deux dispositions créent des exceptions au résultat prévu par le sous-alinéa 69(1)b)(ii).





Jurisprudence

Le fisc obtient la rétractation d'un jugement déclaratoire

Considérant l'impact du bijuridisme canadien sur l'application de la législation fiscale fédérale, il faut prendre en compte non seulement les spécificités des concepts juridiques, des institutions et de la terminologie, mais aussi les voies de recours et de réparation qui s'offrent aux contribuables.

Dans *A. c. B.*, 2013 QCCS 575, la Cour supérieure du Québec a ordonné la rétractation d'un jugement déclaratoire rendu le 4 avril 2011, qui annulait une série de transactions financières conclues pendant les années 2005, 2006 et 2007. Ce jugement déclaratoire, qui avait pour but d'éviter des conséquences fiscales imprévues, a été obtenu par les contribuables sans que les autorités fiscales n'en soient avisées, a accordé des mesures préservant l'anonymat des contribuables et n'a pas été publié⁵.

En ordonnant la rétractation du jugement⁶, madame la juge Paquette a reconnu que le fisc était une partie intéressée à la demande de jugement déclaratoire. Madame la juge Paquette n'a pas caché son étonnement face à la situation :

[42] Lors de l'audience devant l'honorable Christiane Alary, les parties ont procédé, à toutes fins utiles, ex parte. Les autorités fiscales, principales intéressées dont les intérêts étaient clairement opposés à la demande des parties, brillaient pas leur absence.

(...)

⁵ Il est intéressant de noter que la demande de jugement déclaratoire dans cette affaire a été déposée le 15 mars 2011, treize jours après la décision de la Cour d'appel du Québec dans *Services environnementaux AES inc.*, 2011 QCCA 394. Voir « Rectification obtenue en vertu des règles du Code civil du Québec », *Le Lien*, n° 36 (juillet 2011) 4. Le 28 novembre, la Cour suprême du Canada a rejeté l'appel de l'Agence du revenu du Québec dans *AES*, 2013 CSC 65.

⁶ Selon les règles prévues aux articles 489 et s. du *Code de procédure civile du Québec*, LRQ, c C-25, tel que modifié.

[46] Les parties obtiennent ainsi le jugement du 4 avril 2011, qui accorde les 25 conclusions demandées, selon le projet de jugement soumis.

[47] C'est dans ce contexte peu glorieux que l'ARC et l'ARQ n'ont pas été en mesure de faire obstacle au jugement, obtenu en catimini.

(...)

[50] Le jugement dont l'ARQ et l'ARC demandent la rétractation les prive potentiellement de millions de dollars en impôts réclamés. Les parties ne peuvent sérieusement plaider qu'il n'affecte pas leurs intérêts. L'intérêt de l'ARC et de l'ARQ crève les yeux.

En ce qui a trait au dernier argument qui soulevait le manque de diligence des autorités à présenter leurs demandes de rétractation, madame la juge Paquette s'est prononcée en ces termes :

[62] Par ailleurs, devant les manigances déployées afin d'obtenir un jugement à l'insu des autorités fiscales, toute opposition fondée sur la tardiveté des demandes de rétractation doit se voir opposer une fin de non-recevoir.

La décision *A. c. B.* a été portée en appel à la Cour d'appel du Québec, mais il y a eu désistement le 3 octobre 2013⁷.

Mise à jour – Services environnementaux AES inc.

Le 28 novembre, la Cour suprême du Canada a rejeté les appels dans les affaires *Agence du revenu du Québec c. Services environnementaux AES inc.* et *Agence du revenu du Québec c. Riopel*⁸. Une analyse de la décision paraîtra dans le prochain numéro.

Mise à jour – Envision Credit Union

La Cour suprême du Canada a rejeté l'appel de la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Envision Credit Union c. La Reine*⁹, confirmant entre autres que la fraction non amortie du coût en capital de biens appartenant aux

⁷ CAQ 500-09-023398-134.

⁸ 2013 CSC 65.





entités fusionnées a été transmise à Envision Credit Union, l'entité issue de la fusion par l'effet de la Loi. Au final, il n'était pas nécessaire de recourir aux principes du droit des sociétés pour en arriver à cette conclusion.

En l'espèce, le respect des conditions prévues par le droit provincial applicable aux fusions faisait en sorte que les conditions du paragraphe 87(1) étaient remplies, y compris celle de l'alinéa 87(1)a) voulant que tous les biens appartenant aux sociétés remplacées deviennent des biens de la société issue de la fusion. La Cour a rejeté l'argument du contribuable selon lequel cette interprétation rendait le paragraphe 87(1) redondant. Selon la Cour (par 38), bien que les dispositions des lois actuelles sur les fusions de sociétés au Canada sont telles que les conditions du paragraphe 87(1) sont remplies, ce ne sera peut-être pas toujours le cas et cet état de choses ne justifie pas non plus d'interpréter différemment le droit des sociétés :

La LIR a pour objet d'établir des conséquences fiscales compte tenu des principes du droit des sociétés et non pas de permettre une interprétation différente de ces lois¹⁰.

En *obiter*, la Cour a aussi rejeté la « thèse du rapprochement » (*tracing theory*) avancée par le ministre et acceptée par la Cour d'appel. Selon la Cour suprême, « [i]l existe une règle fondamentale en droit des sociétés selon laquelle les actionnaires ne sont pas propriétaires des actifs de la société » et que les exceptions à ce principe, par ex. les règles de transparence, doivent être rédigées en termes exprès¹¹.

Mise à jour – Clearwater Seafoods Holdings Trust

La Cour d'appel fédérale a renvoyé devant la Cour canadienne de l'impôt la question de l'application de la règle 29 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt* dans les cas où le contribuable dans un dossier d'appel cesse d'exister. Selon madame la juge Sharlow, « [l]a

poursuite de l'appel devant la Cour de l'impôt doit être autorisée s'il existe une personne ou un groupe de personnes qui peut être dûment désigné à titre d'appelant à la place de la fiducie contribuable »¹².

Publications

Analyses des incidences du droit privé provincial sur le droit fiscal fédéral

Trois articles parus récemment dans la *Revue fiscale canadienne* méritent l'attention de ceux qui s'intéressent au bijuridisme canadien.

L'article de l'honorable **Robert Décary**, « La Cour d'appel fédérale à la rescousse du droit civil » (2013) 61 (Suppl.) *Revue fiscale canadienne* 59-69, offre un survol des décisions clés rendues par la Cour d'appel fédérale depuis les vingt dernières années, ayant mis en lumière l'apport du droit civil dans la pratique du droit fédéral.

L'article de **Manon Thivierge**, « Les avocats viennent de Mars, les avocats fiscalistes de Vénus » (2013) 61 (Suppl.) *Revue fiscale canadienne* 365-377, aborde la spécificité de la pratique du droit fiscal. L'auteure considère que cette spécificité réside dans : « [la] véritable complémentarité entre les lois fiscales et les autres cadres législatifs » (à la p 380).

Dans l'article « Rectification of Tax Mistakes Versus Retroactive Tax Laws: Reconciling Competing Visions of the Rule of Law » (2013) 61:3 *Revue fiscale canadienne* 563-598, les professeurs **Catherine Brown et Arthur Cockfield** passent en revue les tendances provinciales et se demandent si la rectification pourrait permettre aux contribuables de compenser les effets imprévus de la législation fiscale rétroactive.

⁹ 2013 CSC 48, confirmant, pour d'autres motifs, 2011 CAF 321 et 2010 CCI 576. Voir : « La pertinence des principes de droit corporatif est confirmée » *Le Lien*, n° 38 (juin 2012) 4.

¹⁰ Par [38].

¹¹ Par [57].

¹² Par [15]. Pour un sommaire de la décision en appel voir : « Avis aux contribuables qui cessent d'exister en droit privé » *Le Lien*, n° 40 (avril 2013) 1-2.





Nouveau site web

Le 1^{er} mai, nous avons abandonné le site web Bijurilex. Le contenu de ce site familier a été déplacé vers le site principal du Ministère sous la bannière « Bijuridisme et harmonisation » dans l'onglet « Le système de justice du Canada ».

Le nouvel emplacement virtuel présente un contenu à jour, une interface visuelle et un moteur de recherche améliorés. Notre mission de visibilité sur le Web demeure la même : fournir des renseignements sur les incidences et les défis du bijuridisme en ce qui concerne la législation fédérale.

Vous trouverez au même endroit les anciens numéros du *Lien*. De plus, il est maintenant possible de faire une recherche par mot clé afin de repérer les articles qui vous intéressent.

Consultez <http://www.justice.gc.ca/eng/csjsjc/harmonization/index.html>.

