



le lien

No. 36 Juillet 2011

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.

International

L'OCDE et la CCI considèrent le sens de « bénéficiaire effectif »

L'OCDE examine la notion de bénéficiaire effectif. Le 29 avril 2011, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a invité le public à lui présenter des observations « sur des propositions de modification des Commentaires sur les Articles 10, 11 et 12 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE portant sur l'interprétation de « bénéficiaire effectif » »¹. Les propositions sont énoncées dans un document de 10 pages intitulé « Clarification de la signification du concept de « bénéficiaire effectif » dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE – Projet pour commentaires » (les « Propositions de l'OCDE »)². Les commentaires soumis seront publiés sur le site web de l'OCDE.

Les Propositions de l'OCDE répondent aux interprétations variées données par les tribunaux et les administrations fiscales, car celles-ci augmentent les risques de double imposition et de non-imposition. On y rappelle que l'expression

« bénéficiaire effectif » a été ajoutée afin d'aider à déterminer si un montant est *payé* à un résident d'un État contractant et que cette expression doit être interprétée dans un tel contexte. On y précise également que l'expression « bénéficiaire effectif » ne renvoie à aucune signification technique qu'elle pourrait avoir en vertu du droit interne d'un pays donné et qu'elle n'est pas non plus utilisée dans une acception étroite et technique³.

À titre d'illustration, les Propositions de l'OCDE donnent comme exemple le cas où le fiduciaire d'une fiducie discrétionnaire ne distribue pas aux bénéficiaires les dividendes perçus par la fiducie pendant une période donnée. Dans cette situation, le fiduciaire serait le bénéficiaire effectif des dividendes pour l'application de l'Article 10 « même si la législation pertinente sur les trusts peut faire la distinction entre propriétaire légal et bénéficiaire effectif »⁴. Selon les Propositions de l'OCDE, la personne qui reçoit des dividendes, des intérêts ou des royautés :

*(...) n'en est le « bénéficiaire effectif » qu'à condition de pouvoir l'utiliser et d'en jouir pleinement sans être tenu par une obligation contractuelle ou légale de transférer le paiement reçu à une tierce personne*⁵.

Il est intéressant de noter que les Propositions de l'OCDE ont déjà été portées à l'attention de la Cour canadienne de l'impôt. Les 17 et 18 mai 2011, cette cour a entendu l'appel de Velcro Canada Inc.⁶, différant toutefois sa décision.

³ Ibid. à la page 3, propositions de modification des Commentaires sur l'Article 10 (Dividendes), paragraphe 12.1.

⁴ Ibid., n.1.

⁵ Ibid. à la page 4 (paragraphe 12.4 (Dividendes)), à la page 7 (paragraphe 10.2 (Intérêts)), et à la page 9 (paragraphe 4.3 (Redevances)).

⁶ 2007-1806(IT)G. Cette affaire a été suspendue en attendant la décision finale dans l'affaire *La Reine c.*

¹ http://www.oecd.org/document/1/0,3746,en_2649_33747_47652161_1_1_1_1,00.html

² <http://www.oecd.org/dataoecd/49/35/47643872.pdf>





La question en litige consistait à déterminer si un résident des Pays-Bas était le bénéficiaire effectif de royautés provenant du Canada. Les Propositions de l'OCDE ayant été incluses dans le cahier de sources de l'appelant, le procureur de Velcro Canada a plaidé que le juge Rossiter ne devrait pas en tenir compte puisqu'elles n'étaient pas en vigueur au moment des transactions en litige. Pour sa part, la Couronne s'est appuyée sur les commentaires de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Prévost Car*, qui favorisaient une approche plus flexible permettant le recours à des commentaires postérieurs à l'adoption de conventions internationales dans leur interprétation⁷.

Les Propositions de l'OCDE reflètent les recommandations formulées en 2008 par le Service de révision bijuridique au Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale⁸. Nos recommandations étaient à l'effet qu'un sens propre au contexte international, plutôt que celui connu en droit interne, était approprié pour interpréter l'expression « bénéficiaire effectif » dans le contexte de conventions internationales. Nous avons souligné que le recours à une signification domestique est problématique en ce qu'il peut créer de multiples interprétations à travers le réseau de conventions et entraîne de véritables difficultés dans les juridictions où le concept de « bénéficiaire effectif » est inconnu. Ces difficultés deviennent encore plus complexes dans le contexte bijuridique canadien. Alors que le concept de « bénéficiaire effectif » a une signification dans les provinces et territoires de common law, il est inconnu en droit civil québécois. En considérant ces difficultés, on peut que se réjouir de l'interprétation uniforme et internationale que favorisent les Propositions de l'OCDE.

Prévost Car Inc., 2009 CAF 57. Voir « La Cour d'appel tranche l'affaire *Prévost Car Inc.* » *Le lien*, n° 30 (Avril 2009) 1.

⁷ *Prévost Car*, *ibid.* au para. [9] et ss.

⁸ Voir « Bijuridisme et interprétation d'accords internationaux : Système canadien de fiscalité internationale » *Le lien*, n° 29 (Octobre 2008) 1.

Jurisprudence

Deux chemins, une destination

Le juge Létourneau de la Cour d'appel fédérale a décidé en 2009 « qu'il n'y a pas [...] d'antinomie entre les principes du droit civil québécois et les soi-disant critères de common law utilisés pour qualifier la nature juridique de la relation de travail entre deux parties »⁹. Toutefois, deux décisions récentes de la Cour canadienne de l'impôt démontrent que si certains juges sont prêts à accepter le message de la Cour d'appel fédérale, au moins l'un d'entre eux y résiste encore.

Les deux décisions impliquaient des contribuables dénommés *Bernier* qui résidaient et occupaient un emploi au Québec. Dans les deux cas, les contribuables ont été considérés comme des employés pour l'application de la *Loi sur l'assurance emploi*¹⁰. Les deux décisions illustrent comment se détermine le statut d'employé dans des circonstances factuelles fort différentes. Toutefois, l'intérêt de ces décisions n'est pas lié au résultat des deux décisions mais plutôt sur la tension que paraît susciter ces décisions quant au choix de l'approche qui devrait être prise dans l'analyse du statut d'employé en droit québécois.

La première décision, *Bernier et Mongeau c. MRN*¹¹, porte sur le statut d'employé dans le contexte de la production de films et d'émissions de télévision. Le juge Archambault, qui a également rendu la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Grimard*¹², semble exprimer de l'insatisfaction devant l'approche adoptée par le juge Létourneau dans cette même affaire. Le juge Archambault souligne qu'il n'a pas fait appel aux principes de common law et il expose, de façon fort détaillée, pourquoi il ne l'a pas fait¹³.

⁹ *Grimard c. La Reine*, 2009 CAF 47 au para. [43].

¹⁰ L.C. 1996, ch. 23, tel que modifiée.

¹¹ 2011 CCI 99.

¹² 2007 CCI 755.

¹³ *Supra* note 11. Au para. [49] et ss. M. le juge Archambault cite son article sur le sujet intitulé « Contrat de travail : Pourquoi *Wiebe Door Services Ltd.* ne s'applique pas au Québec et par quoi on doit le





La deuxième décision, rendue par le juge Hogan dans l'affaire *Bernier et Bernier c. MRN*¹⁴, concernait des individus qui fournissaient à des entreprises commerciales des services d'entretien ménager après les heures de fermeture. Le juge Hogan écrit :

[19] L'établissement et l'évolution de ces facteurs ont eu lieu sous le régime de la common law. La question à se poser maintenant est leur importance sous le régime du droit civil. Depuis la promulgation de l'article 8.1 [de] la Loi d'interprétation, L.R.C. 1985, ch. I-2, il est manifeste qu'il faut utiliser les critères du Code civil du Québec pour déterminer si un contrat de travail a été créé. En conséquence, les critères de la common law sont-ils toujours pertinents?

[20] La Cour d'appel fédérale a clairement exprimé la manière d'appliquer ces critères à la lumière du Code civil dans deux décisions récentes : Grimard c. Canada, [2009] 4 R.C.F. 592, 2009 CAF 47, et NCJ Educational Services Ltd. c. Canada, 2009 CAF 131. La Cour a déclaré que le contrat de travail, sous le régime du Code civil, doit se lire à la lumière des articles pertinents[1].¹⁵ Selon l'étude exhaustive que la Cour d'appel fédérale a effectuée dans ces deux décisions, la direction ou le contrôle du travail est un élément déterminant dans un contrat de travail, mais les autres critères établis par la common law sont toujours pertinents, car ils donnent des indices de subordination ou d'encadrement. (...)

Aucune de ces décisions n'a été portée en appel.

remplacer » paru dans le Deuxième recueil d'études en fiscalité de la collection *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien*, Montréal, Association de planification fiscale et financière et ministère de la Justice du Canada, 2005.

¹⁴ 2011 CCI 156.

¹⁵ La note 1 auquel il est fait référence se lit : « Ceux-ci sont les articles 1425, 1426, 2085, 2098, et 2099 du Code civil du Québec ».

La définition de « bien » dans la LIR a une portée large

Dans l'affaire *La Reine c. Haché*¹⁶, la Cour d'appel fédérale a décidé que M. Haché (le « contribuable ») a disposé d'un bien lorsqu'il a convenu d'abandonner les privilèges et les droits découlant de deux permis de pêche dans le cadre du Programme d'accès aux allocations de pêches 2000/2001. La Cour a déterminé que les permis constituaient un « droit de quelque nature qu'il soit » dans l'application de la définition de « bien » de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹⁷.

En concluant de la sorte, la Cour d'appel fédérale a infirmé la décision de la Cour canadienne de l'impôt (la « CCI »). Mme la juge Trudel a distingué les faits de cette affaire avec ceux de l'affaire *Manrell*¹⁸, étant d'avis qu'« on ne saurait ici parler d'un droit général et non-exclusif »¹⁹ et que la CCI a eu tort de conclure que l'abandon des droits par M. Haché « s'apparentait à l'obligation de M. Manrell découlant d'une clause de non-concurrence »²⁰.

La Cour a ensuite consacré le restant du jugement à considérer la conclusion de la CCI selon laquelle les permis n'étaient plus valides au moment de l'entente et ne pouvaient pas en conséquence constituer un bien à ce moment. La Cour d'appel fédérale exprime un avis contraire :

... mais il n'en demeure pas moins que la réalité commerciale dans ce secteur d'activité est à l'effet que les permis seront renouvelés, d'une année à l'autre, et que la politique ministérielle protégera ceux qui détiennent déjà des permis. En effet, tel que mentionné dans Saulnier, la stabilité du secteur des pêches dépend du renouvellement prévisible

¹⁶ 2011 CAF 104. Le contribuable n'a pas présenté de demande d'autorisation d'appel.

¹⁷ Le paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), ci-après la « LIR ». À moins d'indication contraire, les renvois législatifs dans le présent document sont à la LIR.

¹⁸ 2003 CAF 128.

¹⁹ Ibid. au para. [22].

²⁰ Ibid. au para. [23].





des permis par le MPO d'année en année (Saulnier, au paragraphe 14)²¹.

La Cour a observé que dans sa demande de participation au programme, le contribuable a décrit ses permis et a inscrit la somme demandée à la colonne « Prix demandé pour le paquet de licence complet », et ce :

...sans égard pour quelque considération que ce soit entourant la soi-disant validité des ses permis. Il ne fait aucun doute que l'intimé, selon moi, négociait alors sur un « bien » au sens de la LIR et qu'il réclamait ces sommes en contrepartie de la disposition d'un « droit de quelque nature qu'il soit »²².

La notion de don en common law

Dans deux décisions récentes, on a décidé qu'aucun « don » n'a été établi selon les règles de common law. Dans la décision *Maréchaux c. La Reine*,²³ la question en litige était celle de l'accès au crédit d'impôt fédéral pour un don de bienfaisance au montant de 100 000 \$. M. Maréchaux a participé à un arrangement en vertu duquel il avançait 30 000 \$ de ses propres fonds (dont 10 000 \$ a servi à payer des frais, un dépôt de sécurité ainsi qu'une police d'assurance), et recevait un prêt sans intérêts au montant de 80% du don. La police d'assurance et le dépôt de sécurité ont alors été cédés au prêteur (dans les 16 jours suivants le prêt dans le cas de M. Maréchaux) en remboursement total du prêt. Dans ces circonstances, Mme la juge Woods a conclu :

[42] Même s'il est reconnu que la participation de l'appelant au programme était principalement influencée par un but charitable, cela n'aiderait pas l'appelant. Une fois qu'il est conclu que l'appelant prévoyait recevoir un avantage en échange du don, comme il en a en fait reçu, il n'y a pas de don.

La Cour d'appel fédérale a confirmé cette décision se disant d'accord avec la conclusion de la CCI selon laquelle le fait d'avoir accès à un prêt de 80 000\$ sans intérêts, remboursable en 20 ans,

constituait un avantage important pour le contribuable. Le 9 juin 2011, la Cour suprême du Canada a refusé la demande d'autorisation d'interjeter appel présentée par M. Maréchaux (dossier 34073).

Dans l'autre décision, *McNamee v. McNamee*²⁴, la Cour devait décider si les actions transférées d'un père à son fils dans le cadre d'un gel successoral pourraient être exclues du calcul des biens familiaux nets à titre de « don ou [d'] héritage que le conjoint a acquis d'un tiers après la date du mariage »²⁵. La Cour supérieure de justice de l'Ontario a décidé que le prétendu don n'en était pas un dans le contexte d'application de la *Loi sur le droit de la famille*. Parmi les six conditions essentielles identifiées par la Cour pour conclure à l'existence d'un don, seulement deux étaient remplies. Parmi les conditions qui n'étaient pas remplies, la Cour note qu'il n'y a pas eu d'acceptation de la part du donataire (le fils ignorait même l'existence du don) et que le père ne s'est pas dessaisi de son contrôle sur les actions.

Rectification obtenue en vertu des règles du Code civil du Québec

Dans la décision *SMRQ c. Services environnementaux AES inc.*²⁶, la Cour d'appel du Québec devait se pencher sur l'effet d'une erreur dans le calcul du prix de base rajusté de certaines actions échangées dans le cadre de la réorganisation d'une société en 1998. L'erreur entraînait la réalisation d'un gain en capital imposable de 840 770 \$.

La Cour supérieure a accordé la demande de rectification déposée par le contribuable. Le sous-ministre du revenu du Québec (le « SMRQ ») a porté cette décision en appel, reprochant à la Cour supérieure « d'avoir introduit dans le droit civil du Québec la doctrine équitable de rectification développée en common law »²⁷. Le SMRQ a également allégué que, même si cette doctrine était applicable au Québec, « la juge a eu tort de permettre aux parties de modifier les

²¹ Ibid. au para. [28]. Dans l'affaire *Saulnier c. La Reine*, [2008] CSC 5, la Cour suprême du Canada a conclu que les permis de pêche étaient des biens aux fins de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, L.R.C. 1985, ch. B-13.

²² Ibid. au para. [41].

²³ 2009 CCI 587 (G), conf. par 2010 CAF 287.

²⁴ 2010 ONSC 674.

²⁵ Para. 4(2) de la *Loi sur le droit de la famille*, L.R.O. 1990, ch. F.3.

²⁶ 2011 QCCA 394.

²⁷ Ibid. au para. [7].





contrats du 15 décembre 1998 puisque ceux-ci reflétaient fidèlement leur intention de l'époque »²⁸.

Les juges Chamberland, Morissette et Kasirer ont jugé que la Cour supérieure du Québec peut permettre la correction des documents porteurs d'un contrat en cas de divergence entre l'intention commune des parties et l'intention déclarée à l'acte, « lorsque, comme en l'espèce, la demande est légitime et nécessaire et que la correction recherchée n'affecte en rien les droits des tiers »²⁹. La Cour a aussi affirmé que ce résultat est atteint en toute conformité avec le droit civil :

[13] L'argument de l'appelant quant à l'importation en droit civil de la théorie de l'« equitable rectification » propre à la Common Law ne tient pas. Le droit civil québécois compte déjà tous les outils nécessaires pour permettre, à certaines conditions, qu'il soit donné effet selon l'intention commune véritable des parties à un contrat dont la rédaction ne reflète pas cette intention. Il n'est pas nécessaire pour parvenir à ce résultat de faire appel à une théorie propre à un autre système juridique.

Le SMRQ a déposé une demande d'autorisation d'appel (Cour suprême du Canada, dossier 34235).

²⁸ Ibid.

²⁹ Ibid. au para. [12]. Au para. [21], la Cour d'appel estime que « [l]es autorités fiscales n'en subissent aucun préjudice puisque, d'une part, tant la *Loi de l'impôt sur le revenu* que la *Loi sur les impôts* indiquent au contribuable la marche à suivre pour que l'échange d'actions se fasse sans impact fiscal immédiat et d'autre part, si les parties avaient procédé d'une façon conforme à leur volonté, il n'y aurait eu aucun impact fiscal immédiat pour elles » .

