



# le lien

N° 42 Décembre 2014

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

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.

## International

### Commentaire de l'OCDE sur le sens de « bénéficiaire effectif »

Le 15 juillet, le Conseil de l'OCDE a approuvé *La mise à jour 2014 du modèle de convention fiscale de l'OCDE* (la « mise à jour 2014 »). La mise à jour 2014 comprend de nouvelles directives sur le sens de « bénéficiaire effectif » par rapport aux revenus de dividendes, d'intérêts et de redevances.

Parmi les défis posés par l'interprétation de « bénéficiaire effectif » dans un contexte de conventions fiscales est la question de savoir si on doit lui donner un sens propre au droit interne ou au contexte international<sup>1</sup>. Cette question a été traitée dans plusieurs décisions fiscales, notamment dans les décisions canadiennes *La Reine c. Prévost Car Inc.*, 2009 CAF 57 et *Velcro Canada Inc. c. La Reine*, 2012 CCI 57<sup>2</sup>. Le recours au sens propre au droit interne peut être problématique. Il peut créer de multiples interprétations dans le réseau de

conventions et pose de véritables difficultés dans les juridictions où le concept de « bénéficiaire effectif » est inconnu. Dans le contexte bijuridique canadien, ces difficultés se complexifient. Alors que le concept de « bénéficiaire effectif » a un sens dans les provinces et territoires de common law, il est inconnu en droit civil québécois.

La mise à jour 2014 est claire : l'expression « bénéficiaire effectif » doit être interprétée sans égard au sens attribué par le droit interne d'un pays. Le paragraphe 12.1 du commentaire relatif à l'article 10 (Dividendes) précise maintenant (les modifications sont indiquées en caractères gras) :

**12.1 Étant donné que le terme « bénéficiaire effectif » a été ajouté pour résoudre les difficultés susceptibles de résulter de l'utilisation des termes « payés [...] à un résident » au paragraphe 1, il est censé être interprété dans ce contexte et ne pas faire référence à une quelconque signification technique qu'il aurait pu avoir selon le droit interne d'un pays donné (de fait, lorsqu'il a été ajouté au paragraphe, ce terme n'avait pas de signification précise dans le droit de nombreux pays). Par conséquent, le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique (comme le sens que lui attribue le droit des fiducies de nombreux pays de common law), mais doit être entendu dans son contexte, et notamment en lien avec les mots « payés [...] à un résident », et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.<sup>3</sup>**

<sup>1</sup> « L'OCDE et la CCI considèrent le sens de « bénéficiaire effectif » » *Le Lien*, n° 36 (juillet 2011) 1-2.

<sup>2</sup> Pour des sommaires de ces décisions, voir, respectivement, « La Cour d'appel tranche l'affaire *Prévost Car Inc.* » *Le Lien*, n° 30 (avril 2009) 1, et « Le « récipiendaire » des redevances jugé bénéficiaire effectif » *Le Lien*, n° 38 (juin 2012) 2-3.

<sup>3</sup> Les mêmes modifications sont apportées au paragraphe 9.1 du commentaire relatif à l'article 11 (Intérêts).





Il est intéressant aussi de noter que le paragraphe 12.1 tel que modifié n'inclut plus l'énoncé qui apparaissait dans le projet de paragraphe 12.1 publié en 2011 et qui mentionnait que le sens propre au droit interne pourrait toujours être pertinent<sup>4</sup>.

Le Commentaire révisé relatif à l'article 10 fournit d'autres éclaircissements sur le sens de l'expression « bénéficiaire effectif » :

- En ce qui a trait à ceux qui agissent en qualité d'agent ou autre mandataire, « le récipiendaire direct n'est pas le "bénéficiaire effectif" parce que le droit du récipiendaire d'utiliser le dividende et d'en jouir est limité par une obligation ... de céder le paiement reçu à une autre personne » (paragraphe 12.4);
- Même si le récipiendaire d'un dividende est le bénéficiaire effectif, l'allègement fiscal prévu au paragraphe 2 de l'article 10 ne doit pas être accordé dans les cas d'utilisation abusive de la disposition ou d'usage incorrect de la Convention (paragraphe 12.5);<sup>5</sup>

<sup>4</sup> La phrase maintenant supprimée était proposée dans *Clarification de la signification du concept de « bénéficiaire effectif » dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE : Projet pour commentaires* (Paris : OCDE, le 29 avril 2011), à la page 3 : « Toutefois, cela ne veut pas dire que la signification donnée à l'expression "bénéficiaire effectif" par la législation nationale soit automatiquement à exclure pour l'interprétation de cette expression dans le contexte de l'article : La signification de la législation nationale s'applique dans la mesure où elle est conforme aux indications générales figurant dans ces Commentaires. » La mise à jour 2014 (à la page 2) précise que « les commentateurs ont généralement approuvé la suppression de la phrase faisant référence au droit national qui avait été incluse au paragraphe 12.1 du premier projet ».

<sup>5</sup> L'introduction à la mise à jour 2014 l'affirme aussi : « Il convient de noter que les changements liés à la notion de "bénéficiaire effectif" qui sont inclus dans la mise à jour 2014 ne préjugent en aucune manière du résultat des travaux sur l'action 6 (Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales) du Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ». Dans ce contexte il est aussi intéressant de noter le Communiqué de presse du Ministère des Finances Canada 2014-113, en date du 29 août 2014, dans lequel on annonce : « Après avoir mené

- Il est nécessaire de distinguer le sens de « bénéficiaire effectif » dans le contexte de l'article 10 de celui qu'il reçoit dans les contextes propres à d'autres instruments (paragraphe 12.6).<sup>6</sup>

## Jurisprudence

### Rectification : une évolution du droit civil motivée par la fiscalité

Dans *Agence du revenu du Québec c. Services environnementaux AES inc.* et *Agence du revenu du Québec c. Riopel* (2013 CSC 65), la Cour suprême du Canada a rejeté les appels de deux décisions de la Cour d'appel du Québec<sup>7</sup> qui permettaient aux contribuables de modifier leurs documents afin d'éviter des incidences fiscales imprévues.

Dans cet arrêt, le juge Lebel remarque que la preuve présentée par les contribuables à l'appui de leurs demandes de rectification n'était pas contestée (para [26]) et résume le cadre juridique applicable au Québec en matière de rectification en ces termes :

*[52] Le fondement de cette intervention se trouvait en définitive dans les règles fondamentales du droit des contrats, lequel repose sur le principe du consensualisme et retient la distinction fondamentale entre l'échange des consentements et son expression écrite. Le droit de la preuve civile du Québec conforte cette distinction entre volonté interne — ou intention véritable — et volonté déclarée. Par exemple, si ce droit accorde une force particulière à la valeur probante de l'acte authentique, il admet néanmoins l'existence d'une procédure, l'inscription de faux, qui permet de l'attaquer. Par cette procédure, le*

des consultations concernant une mesure proposée à l'encontre du chalandage fiscal, le gouvernement attendra plutôt la poursuite des travaux de l'Organisation de coopération et de développement économiques et du Groupe des Vingt (G-20) dans le cadre de leur initiative concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. »

<sup>6</sup> Les Commentaires relatifs aux articles 11 (Intérêts) et 12 (Redevances) sont modifiées de la même manière.

<sup>7</sup> 2011 QCCA 394 et 2011 QCCA 954.





tribunal peut rectifier un acte dans lequel l'officier public chargé de sa réception, par exemple le notaire, aurait inséré des déclarations erronées. On reconnaît maintenant qu'un tribunal peut corriger un tel acte pour le rendre conforme à la volonté des parties (P.-Y. Marquis, « L'inscription de faux et la correction des actes notariés » (1990), 92 R. du N. 407, p. 426). L'acte sous seing privé constitue lui aussi une forme d'expression de la volonté commune. S'il est entaché d'erreur, notamment une erreur imputable comme ici au conseiller professionnel du contribuable, une fois cette erreur établie conformément aux règles de la preuve civile, le tribunal doit la constater et faire en sorte qu'on y remédie. En droit civil, le fisc ne possède pas de droit acquis au bénéfice d'une erreur que les parties à un contrat auraient commise, puis corrigée de consentement mutuel.

Toutefois, la Cour suprême avertit également les contribuables :

[54] [...] En effet, les contribuables ne devraient pas interpréter cette reconnaissance de la primauté de la volonté interne — ou intention commune — des parties comme une invitation à se lancer dans des planifications fiscales audacieuses, en se disant qu'il leur sera toujours possible de refaire leurs contrats rétroactivement en cas d'échec de ces planifications. L'intention d'un contribuable de réduire ses obligations fiscales ne saurait à elle seule constituer l'objet de l'obligation au sens de l'art. 1373 C.c.Q., compte tenu de son caractère insuffisamment déterminé ou déterminable, ni même l'objet du contrat au sens de l'art. 1412 C.c.Q. En l'absence d'un objet plus précis et mieux défini, aucun contrat ne se serait formé.

Par ailleurs, la Cour souligne également certaines réalités de l'environnement bijuridique canadien. Tout d'abord, le rôle des tribunaux lorsqu'ils traitent des questions de droit privé qui touchent la législation fiscale fédérale. Le juge Lebel écrit :

[43] [...] on ne saurait court-circuiter les voies d'appel particulières établies par le Parlement dans le domaine fiscal [...] Ce principe signifie que les tribunaux saisis d'une contestation relative à des aspects civils d'une transaction ayant des implications fiscales ne peuvent statuer sur les avis de cotisation et les avis d'opposition établis ou déposés à l'égard de cette transaction. Il appartiendra plutôt aux juridictions déclarées compétentes en la

matière de se prononcer sur la validité et les effets de cet avis, s'il y a lieu de le faire. Il leur reviendra aussi d'évaluer les conséquences des jugements rendus par les cours civiles au sujet des opérations à l'origine des avis de cotisation.

Dans ce contexte, il est intéressant de remarquer que la Cour du Banc de la Reine de l'Alberta a récemment reconnu son droit d'interpréter la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada)<sup>8</sup>. D'autres cours ont parfois refusé de traiter des questions de droit privé soulevées dans le cadre d'un litige fiscal<sup>9</sup>.

Le juge Lebel décrit également la position des autorités fiscales (tant fédérales que provinciales) du point de vue du droit fiscal et de celui du droit privé provincial :

[45] [...] En droit civil proprement dit, le fisc peut aussi établir qu'il y a eu simulation et démontrer la nature réelle de transactions qu'il prétend être factices. De plus, les lois fiscales peuvent, pour leurs propres fins, requalifier des opérations contractuelles ou économiques en mettant de côté les catégories juridiques établies par la common law et le droit civil. Sous réserve de telles situations, toutefois, le droit fiscal vise des opérations régies par la common law ou le droit civil, dont les règles en déterminent la nature et les conséquences juridiques.

AES est une décision importante, tant sur le plan du droit civil que pour l'application de la législation fédérale. Avant le jugement de la Cour suprême, une auteure avait déjà dit : « Quelle que soit la décision du tribunal, elle constituera sans doute l'une des décisions historiques relativement à l'interaction entre la pratique du droit fiscal et les autres cadres législatifs »<sup>10</sup>. À la lumière de la décision dans *AES*, l'appel d'une autre décision de Québec en matière de rectification, *Mac's*

<sup>8</sup> LRC 1985, c 1 (5<sup>e</sup> supp), tel que modifiée (ci-après, la « Loi »). La décision albertainne s'intitule *Graymar Equipment (2008) Inc. v. AGC*, 2014 ABQB 154.

<sup>9</sup> Voir *Sheila Holmes Spousal Trust v Canada (Attorney General)*, 2013 ABQB 489 et *Stephkan Holdings Inc. v Canada Revenue Agency*, 2013 QCCS 643. Dans les deux cas, les cours étaient d'avis que le but réel des requêtes présentées par les contribuables était de contourner le processus d'appel en matière fiscale et la compétence exclusive de Cour canadienne de l'impôt.

<sup>10</sup> Manon Thivierge, « Les avocats viennent de mars, les avocats fiscalistes viennent de Vénus » (2013) 61 (Supp.) *Revue fiscale canadienne* 365-77 aux pages 369-70.





*Convenience Stores inc. c. Couche-Tard*, procédera<sup>11</sup>. La date d'audience est fixée au 24 mars 2015.

## La Cour suprême du Canada : une « institution fédérale et bijuridique »

Dans le *Renvoi relatif à la Loi sur la Cour suprême*, art. 5 et 6 2014 CSC 21, la Cour suprême a souligné l'importance du bijuridisme canadien et l'influence – passée et présente – de celui-ci sur la composition de la plus haute instance du Canada.

Au sujet de la garantie initiale selon laquelle deux des cinq juges de la Cour doivent provenir du Québec, la Cour affirme :

*[55] Les députés du gouvernement comme ceux de l'opposition ont considéré que l'attribution de deux postes de juge (un tiers) au Québec était un moyen d'assurer non seulement le bon fonctionnement, mais aussi la légitimité de la Cour suprême en tant qu'institution fédérale et bijuridique.*

Quant à l'évolution des pouvoirs de la Cour et à son rôle en matière de droit privé, on peut lire :

*[85] À la suite de l'abolition des appels au Comité judiciaire du Conseil privé, [...] [l]a Cour a assumé un rôle vital en tant qu'institution faisant partie du système fédéral. Elle est devenue l'arbitre ultime des litiges sur le partage des compétences et devait désormais juger en dernier ressort les questions de droit public et de droit provincial en matière civile. Grâce à l'expertise de ses juges issus des deux traditions juridiques du Canada, la Cour a veillé à ce que la common law et le droit civil évoluent côte à côte, tout en conservant leur caractère distinctif. La Cour est ainsi devenue essentielle au fonctionnement des systèmes juridiques dans chaque province et, plus*

*généralement, au développement d'un système juridique canadien cohérent et unifié.*

En concluant que les dispositions visant la composition de la Cour bénéficient d'une protection constitutionnelle, la Cour a observé que :

*[93] Il ne faut pas s'étonner que l'al. 41d) ait accordé une protection spéciale à la composition de la Cour suprême du Canada. En effet, on reconnaît depuis longtemps son importance cruciale pour le fonctionnement efficace de la Cour et sa légitimité institutionnelle en tant que cour d'appel de dernier ressort au Canada. Comme nous l'avons expliqué, l'entente essentielle qui a permis la création de la Cour suprême portait sur la garantie qu'un nombre relativement important des juges proviendraient d'institutions liées au droit civil et à la culture du Québec. L'objectif de garantir que la tradition juridique distincte du Québec soit représentée à la Cour demeure tout aussi important de nos jours et touche la compétence, la légitimité et l'intégrité de la Cour.*

[...]

*[104] Tout changement dans la composition de la Cour doit être fait conformément à l'al. 41d) de la Loi constitutionnelle de 1982. Le paragraphe 4(1) et les art. 5 et 6 de la Loi sur la Cour suprême codifient la composition de la Cour suprême du Canada et les conditions de nomination de ses juges telles qu'elles existaient en 1982. L'article 6 est particulièrement pertinent, car il reflète le caractère bijuridique de la cour et représente l'élément clé de l'entente historique qui a permis la création de la Cour suprême. Rappelons que la garantie qu'un tiers des juges de la Cour proviendraient du Québec assurait que la Cour posséderait une expertise en droit civil et que les traditions juridiques et valeurs sociales du Québec y seraient représentées, et renforçait la confiance du Québec envers la Cour.*

Même le juge Moldaver, dissident, a reconnu que : « La coexistence de deux systèmes juridiques distincts au Canada — le système de droit civil au Québec et le système de common law ailleurs — constitue une caractéristique unique et fondamentale de notre pays » (par [113]).

<sup>11</sup> 2012 QCCS 2745. L'appel (CAQ 500-09-022851-125) était en suspens dans l'attente de la décision de la Cour suprême à l'égard d'AES. Pour un résumé de la décision de la Cour supérieure du Québec voir : « Demandes de rectification présentées aux cours supérieures provinciales » *Le Lien* n° 39 (janvier 2013) 3-4.





# Nouvelles de l'ARC

## Les biens d'une société de personnes attribués aux associés pour les besoins d'un traité fiscal

L'article XIII de la Convention fiscale entre Canada et la République de Singapour prévoit que : « Les gains provenant de l'aliénation d'actions d'une société ou de l'aliénation d'une participation dans une société de personnes (partnership) ou dans une fiducie (trust), dont les biens sont composés principalement de biens immobiliers, tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article VI, sont imposables dans l'État contractant où ces biens sont situées ».

Dans un récent avis<sup>12</sup>, l'Agence du revenu du Canada (ARC) se prononçait sur le traitement fiscal d'un gain en capital réalisé par un résident de Singapour lors de la disposition des actions d'une société résident au Canada (Canco). Au moment de la vente des actions, Canco détenait des participations dans deux sociétés de personnes canadiennes créées sous le régime du *Code civil du Québec*, les biens des sociétés de personnes étant composés de biens immobiliers situés au Canada.

L'ARC était d'avis que : « la meilleure position en l'espèce est de considérer que SEC et SENC ne constituent pas des personnes distinctes aux fins de l'application de la Convention et que leur patrimoine respectif peut être assimilé à celui de leurs membres ». En conséquence, les biens de Canco sont composés principalement de biens immobiliers situés au Canada, et le gain réalisé lors de la disposition des actions de Canco est imposable au Canada.

<sup>12</sup> Agence du revenu du Canada, *Document 2013-051615117*, le 14 avril 2014, Direction des décisions en impôt.

# Législation

## Version anglaise du Code civil du Québec : 1 580 articles modifiés

Dans une note d'information du 1<sup>er</sup> mai 2014, on signalait que 1 580 articles de la version anglaise du Code civil du Québec « ont été l'objet de corrections visant l'uniformité de la terminologie, la qualité de la langue et des corrections mineures de concordance entre les versions française et anglaise »<sup>13</sup>. Quelques corrections à la version française ont également été apportées.

Ces modifications ont été apportées, car le ministre de la Justice a comme mandat la mise à jour des lois et règlements intégrés dans le Recueil des lois et des règlements du Québec. Plus précisément, les modifications actuelles visent à « corriger les erreurs manifestes de référence, de saisie, de transcription ou de semblable nature<sup>14</sup> ».

Une version à jour du Code civil est disponible sur le site web de *Publications Québec*. Les mentions « N.I. 2014-05-01 » en français, et « I.N. 2014-05-01 » en anglais, signalent les modifications du 1<sup>er</sup> mai.

## Une nouvelle loi sur les testaments et les successions en C.-B.

La loi intitulée *Wills, Estates and Succession Act*, RSBC 2009, c 13 est entrée en vigueur le 31 mars 2014. Le 28 mars 2013, le ministère de la Justice de la Colombie-Britannique affirmait dans un communiqué de presse que la nouvelle loi :

(notre traduction)

...modernise les lois actuelles de la Colombie-Britannique – dont certaines dispositions

<sup>13</sup> <http://www3.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/loisreglements/loisrefondues/nouvelles.fr.html>

<sup>14</sup> *Ibid*, et voir aussi l'article 2 et le paragraphe 3(2) de la *Loi sur le Recueil des lois et des règlements du Québec*, RLRQ, c. R-2.2.0.0.2.





remontent aux années 1800 – sur les successions et la planification successorale. En amalgamant ces sept lois dépassées en une, la nouvelle loi facilitera la compréhension de la planification successorale pour le grand public<sup>15</sup>.

## Un nouveau Code de procédure civile au Québec

Un nouveau Code de procédure civile a été adopté par l'Assemblée nationale du Québec en février<sup>16</sup> et se trouve depuis le 23 mai 2014 dans le *Recueil des lois et règlements du Québec* au chapitre C-25.01. On s'attend à ce que toutes les dispositions du nouveau Code soient en vigueur à l'automne 2015.

## Le Recueil des lois et des règlements du Québec

Une nouvelle *Politique sur le Recueil des lois et des règlements du Québec*<sup>17</sup>, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 2014, remplace celle du 3 janvier 2013. Ce document intéressant propose des règles détaillées concernant la citation des lois et des règlements du Québec. À l'égard du Code civil du Québec, la Politique souligne que le Code et la *Loi sur l'application de la réforme du Code civil* n'ont pas de désignation alphanumérique dans le Recueil<sup>18</sup>.

## Nouvelle obligation d'immatriculation pour les fiducies exploitant une entreprise

Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2014, les fiducies exploitant une entreprise à caractère commercial au Québec, autre que celles administrées par un fiduciaire immatriculé, doivent s'immatriculer au *Registraire des entreprises*<sup>19</sup>. Les fiducies-entreprises, les fiducies d'investissement et les fiducies d'opérations immobilières, entre autres, sont assujetties à cette loi. Voir : <http://www.registreentreprises.gouv.qc.ca/fr/actualites/2014/2014-05-26.aspx>.

<sup>15</sup> <http://www.newsroom.gov.bc.ca/2013/03/date-set-for-modernized-wills-and-estate-law.html>

<sup>16</sup> LQ 2014, c. 1 (ancien projet de loi 28).

<sup>17</sup> [http://www2.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/documents/catalogue/pdf/politique\\_fr.pdf](http://www2.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/documents/catalogue/pdf/politique_fr.pdf)

<sup>18</sup> *Ibid* à la page 2.

<sup>19</sup> Paragraphe 21(8) de la *Loi sur la publicité légale des entreprises*, RLRQ, c P-44.1.

