

## L'HARMONISATION DE LA LÉGISLATION FISCALE FÉDÉRALE

**Par Marc Cuerrier,  
avocat général,  
Section du Code civil,  
ministère de la Justice du Canada**

Le présent texte a été initialement rédigé pour les fins des actes du congrès annuel de l'APFF qui a eu lieu les 4, 5 et 6 octobre 2000. Le projet de loi C-43, dont il est fait mention dans le présent texte, est mort au Feuilleton lors du déclenchement des élections le 17 décembre 2000. Le contenu de ce projet de loi a été réintroduit devant la Chambre des communes le 21 mars 2001 par le biais du projet de loi C-22.

### **Introduction\***

Les travaux d'harmonisation de la législation fiscale fédérale constituent un processus de révision de la législation visant à ce que le droit civil et la common law y soient reflétés adéquatement dans les deux versions linguistiques. Il ne faut pas confondre ce processus avec l'harmonisation de la législation fiscale du Québec avec la législation fiscale fédérale<sup>1</sup>, ni avec l'exercice d'harmonisation des taxes à la consommation<sup>2</sup>.

À l'automne 1999, le droit fiscal a été identifié comme un des domaines clés en matière d'harmonisation au même titre que le droit réglementaire et le droit commercial. Le ministère de la Justice du Canada, en collaboration avec le ministère des Finances du Canada et de l'Agence des douanes et du revenu du Canada entend, au cours des prochaines années, s'attaquer à l'harmonisation des lois et règlements fiscaux<sup>3</sup>. L'harmonisation des lois fiscales est un exercice pratique et non pas byzantin et théorique. Les problèmes d'harmonisation se posent quotidiennement dans la pratique des contribuables, des administrateurs de programme, des officiers de l'Agence des douanes et du revenu du Canada, etc. L'harmonisation vise à assurer une application efficace des lois fiscales fédérales dans les juridictions de droit civil comme dans celles de common law. Compte tenu des conséquences patrimoniales importantes qui découlent de la législation fiscale, il est important que ces lois soient bien comprises et bien appliquées par tous les Canadiens, quel que soit leur système juridique d'appartenance.

---

\* L'auteur tient à remercier M<sup>e</sup> Karl Chemsî, Sandra Hassan et Louis L'Heureux pour leur précieuse collaboration à la rédaction de ce texte ainsi que M<sup>e</sup> Marie-Claude Gaudreault, Marie-Claude Gervais et Joseph Sirois pour leur collaboration à la révision de celui-ci.

1 Processus par lequel le gouvernement du Québec arrime ses dispositions fiscales à celles du gouvernement fédéral en y apportant les modifications qui s'imposent.

2 La taxe de vente harmonisée : le remplacement des taxes de vente au détail de la Nouvelle-Écosse, du Nouveau-Brunswick, de Terre-Neuve et du Labrador, ainsi que la taxe sur les produits et services (TPS) fédérale dans ces provinces par une seule taxe harmonisée sur la valeur ajoutée.

3 *Fiche documentaire* « Le projet de loi d'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil du Québec », ministère de la Justice du Canada, accompagnant le communiqué de presse émis lors du dépôt du projet de loi S-22 *Loi visant à harmoniser le droit fédéral avec le droit civil de la province de Québec et modifiant certaines lois pour que chaque version linguistique tienne compte du droit civil et de la common law*, le 11 mai 2000.

La première partie du texte se veut une mise en contexte de certains aspects de l'harmonisation en matière fiscale et, plus particulièrement, les situations de complémentarité et d'uniformité, alors que la seconde partie portera sur certaines problématiques précises d'harmonisation soulevées par la communauté fiscale et sur lesquelles une attention particulière sera portée par le gouvernement fédéral dans les mois à venir.

## PREMIÈRE PARTIE : ASPECTS DE L'HARMONISATION EN MATIÈRE FISCALE

Lorsque le Parlement fédéral légifère dans un de ses champs de compétence conformément à l'article 91 L.C. 1867, comme par exemple en matière de fiscalité (91(3) L.C. 1867), il réfère en ce faisant et à plusieurs reprises à des concepts de droit privé qui relèvent de l'autorité des provinces selon le paragraphe 92(13) L.C. 1867. Il y a alors complémentarité entre le droit privé provincial et la loi fédérale. Par contre, le Parlement fédéral a aussi le pouvoir constitutionnel de créer toute règle de droit qui ne relève pas de sa compétence lorsque ces règles sont accessoires ou ancillaires à l'une de ses compétences prévues à l'article 91 L.C. 1867. Le législateur fédéral agit généralement de la sorte pour assurer une uniformité, à l'échelle nationale, dans l'application de la législation. Il y a alors dissociation entre le droit privé provincial et la loi fédérale.

Pour plus de détails relativement au processus d'harmonisation, se référer à l'article de Louise Maguire Wellington dans le fascicule n° IV.

### 1.1 La *Loi d'interprétation*

Le projet de loi S-4 propose notamment des ajouts à la *Loi d'interprétation* fédérale, soit les nouveaux articles 8.1 et 8.2, qui consacrent formellement le principe de la complémentarité du droit privé provincial :

**Article 8.1** « 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. »

**Article 8.2** « Sauf règle de droit s'y opposant, est entendu dans un sens compatible avec le système juridique de la province d'application le texte qui emploie à la fois des termes propres au droit civil de la province de Québec et des termes propres à la common law des autres provinces, ou qui emploie des termes qui ont un sens différent dans l'un et l'autre de ces systèmes. »

L'article de M<sup>e</sup> Henry L. Molot (fascicule n° V) traite plus à fond de l'article 8 de la *Loi d'interprétation*.

En plus du principe de la complémentarité, mentionnons immédiatement que ces nouvelles dispositions établissent d'autres règles d'interprétation importantes, particulièrement en contexte de droit fiscal. D'une part, l'article 8.1 confère un caractère évolutif aux expressions de droit privé des provinces utilisées dans les lois fédérales. Par exemple, si la L.I.R. utilise le terme « privilège » et ne fait pas mention de la nouvelle terminologie du *Code civil du Québec*, l'interprète de la disposition aura l'obligation de mettre à jour la terminologie utilisée par la loi et de substituer le terme « privilège » par « priorité » ou « hypothèque légale », selon le cas.

D'autre part, l'article 8.2 de la *Loi d'interprétation* précise que lorsque le texte utilise à la fois des termes de droit civil et de common law, les premiers seront applicables au Québec et ceux de common law dans les autres provinces. Ainsi, un contribuable de la Colombie-Britannique voyant apparaître dans la L.I.R. le terme *immovable*, ne pourrait prétendre, en se basant sur la définition du dictionnaire de ce terme, que le législateur a incorporé une nouvelle notion qui lui donnerait le droit, par exemple, de réclamer une déduction pour amortissement ou un crédit d'impôt à l'investissement sur des biens situés en Colombie-Britannique. S'agissant d'un terme de droit civil, *immovable*, s'il était éventuellement utilisé dans la L.I.R., ne viserait que les contribuables du Québec<sup>4</sup>.

## **1.2. Certains jugements rendus en matière fiscale et portant sur les notions de complémentarité et d'uniformité**

En contexte d'application des lois fiscales canadiennes, les tribunaux reconnaissent généralement le principe de la complémentarité du droit privé provincial, lorsqu'une notion de droit privé n'est pas définie dans la loi fiscale. Par contre, même si une telle notion de droit privé n'est pas définie, un certain courant jurisprudentiel préconise une application uniforme de la législation fiscale fédérale à la grandeur du Canada, faisant ainsi fi du droit privé provincial. Il y a donc un déchirement entre ces deux grandes tendances et la jurisprudence sur cette question ne permet pas toujours de dégager de règles claires.

Une brève revue de certaines décisions jurisprudentielles permettra de cerner les enjeux de l'exercice d'harmonisation de la législation fiscale fédérale.

### **1.2.1. Exemples de situations où la complémentarité entre le droit privé provincial et la loi fiscale fédérale a été retenue**

En l'absence de texte à l'effet contraire, c'est normalement au droit fondamental de chacune des provinces qu'il faut recourir pour interpréter une notion de droit privé utilisée dans les lois fédérales. Ce principe a ainsi été commenté par les professeurs Jean-Maurice Brisson et André Morel, en contexte d'application des lois fiscales :

C'est sans contexte la *Loi de l'impôt sur le revenu* (et la législation fiscale en général) qui en offre l'exemple le plus probant (en parlant de la complémentarité). On serait même tenté de dire que la *Loi de l'impôt* se superpose à des actes juridiques assujettis au droit civil dans la quasi-totalité de ses dispositions, pour en tirer des conséquences justifiées par son objet propre.

(...)

On peut donc retenir que la *Loi de l'impôt sur le revenu*, loi de droit public par excellence, rend en principe nécessaire de recourir indirectement au droit civil pour avoir effet. Si la loi, par exemple, ne définit le mot « vente » ni ne lui accorde aucun sens spécial, ce mot doit être envisagé à la lumière des lois de la province de Québec telles qu'elles s'appliquent aux rapports nés de ce contrat.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Notons que le terme *immovable* est déjà utilisé dans la *Loi sur la taxe d'accise*.

<sup>5</sup> BRISSON, J.-M. et MOREL, A., *Droit fédéral et droit civil : complémentarité, dissociation*, L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien, Recueil d'études, ministère de la Justice du Canada, 1997, p. 245.

Les professeurs Morel et Brisson poursuivent en affirmant :

Et il en va de même pour ce qui regarde le processus d'exécution forcée des créances fiscales de l'État fédéral, qui suppose nécessairement que l'on ait recours au *Code civil* de manière indirecte pour déterminer les droits respectifs des parties sur des biens saisis.<sup>6</sup>

Le principe de la complémentarité de la législation fédérale et provinciale a été énoncé à plusieurs reprises par les tribunaux canadiens. L'extrait suivant de la décision du juge Décary<sup>7</sup>, portant sur le rapport de complémentarité entre la législation fiscale et le droit provincial, est passé aux annales judiciaires :

« In my opinion fiscal law is an accessory system, which applies only to the effects produced by contracts. Once the nature of the contracts is determined by the civil law, the *Income Tax Act* comes into effect, but only then, to place levy. Application of the *Income Tax Act* is subject to a civil determination, whether such a determination be according to civil or common law. There is no need, in deciding as to the nature of the contracts, to have recourse to the theory popular in fiscal law of form and substance, if the private law of the place where the contract was concluded, which is the Civil Code in the case at bar, contains provisions the effect of which is comparable to that theory. »

Ce même principe a été répété par le juge Addy de la Cour fédérale, première instance, dans l'affaire *Olympia and York Developments Ltd. c. R.*<sup>8</sup>. Le tribunal avait à déterminer s'il y avait eu une vente d'un immeuble et, dans la négative, si les transactions avaient entraîné une disposition au sens de la législation fiscale. L'honorable juge Addy a tout d'abord affirmé :

It is evident that the rights of the parties to the contract and all matters governing various agreements and legal relations arising from the actions of the parties to those agreements must be determined in accordance with the law of the Province of Quebec.

The rights of the parties arise out of the agreement filed as Exhibit 1 and full consideration must be given to its terms. Since there is no special definition of the word « sale » or any special meaning to be attached to it in the *Income Tax Act*, one must consider that word in the light of the law of the Province of Quebec as applied to the relationship created by the agreement (Exhibit 1).<sup>9</sup>

Il continue par la suite dans la même veine et rejette les principes de common law lui ayant été présentés afin de définir le concept de vente.

It now remains to be considered whether, in the light of these findings, a sale has taken place according to the laws of the Province of Quebec.

---

<sup>6</sup> *Id.*, p. 246. En matière de perception, la L.I.R. contient plusieurs dispositions spécifiques prévoyant des règles particulières d'exécution, ce qui a fait dire aux tribunaux qu'en matière de perception, la L.I.R. était un code complet en soi. Voir à cet effet l'arrêt *Marcoux* dont il est question à la rubrique suivante.

<sup>7</sup> *R. c. Lageux*, 74 DTC 6569 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.) à la page 6572. Voir au même effet les commentaires du juge Bastin (dissident) dans *Kingsdale Securities Co. Ltd. c. MNR*, 74 DTC 6674 (CFA) à la page 6692.

<sup>8</sup> 80 DTC 6184 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

<sup>9</sup> *Id.*, p. 6187.

I have considered without applying them the following cases: *Cornwall v. Henson* ((1899) 2, ch. 710); *Trinidad Lake Asphalt Operating Company, Limited v. Commissioners of Income Tax for Trinidad and Tobago* ((1945) H. of L. A.C. 1); *Buchanan v. Oliver Plumbing & Heating Ltd.* ((1959) O.R. (C.A.) 238); together with the passages in 19 C.E.D., Chapter IX and Halsbury's, Third Edition, Volume 34 referred to by counsel. These, of course, constitute exclusively English common law jurisprudence on the subject. The law of real property is one of the areas where common law and civil law principle's are most likely to be at variance or at least to flow from different fundamental premises. At common law, the nature of the relationship existing between a vendor and purchaser of real estate under given circumstances is governed to a large extent by the distinctions between legal and equitable ownerships, estates and remedies and by the principles applicable to various categories of trusts and trustees. None of these concepts even exist in civil law. To seek by way of common law jurisprudence to reach a solution to the present issue would be to venture out on a perilous journey over rocky and tortuous roads, fraught with pitfalls, which would lead to a mere cul-de-sac, if one were fortunate.<sup>10</sup>

Le principe de la complémentarité du droit privé provincial avait déjà été énoncé en 1960 dans l'affaire *Perron c. MRN*<sup>11</sup>, une cause portant sur la notion de disposition (avant l'introduction de la définition dans la législation). La revue de la jurisprudence et doctrine à l'appui du principe de la complémentarité, qui était alors applicable à la question, est résumée comme suit par le juge :

In the case of His Majesty the King and Dominion Engineering Company Limited (1944) S.C.R. 371, 376 (2 DTC 674), the Honourable Mr. Justice Rand expressed the following opinion:

[...] If income tax is a creation of the Act which imposes it, that Act must apply within the framework of the civil laws governing legal relationships between individuals. The tax is grafted, as it were, on the legal tree which covers with its shadow the rights and obligations arising from the contracts. Simon's Income Tax, Vol. 1, p. 48, No. 62, states: Taxation law does not exist in vacuo. It has regard to situations and transactions the exact force and effect of which are determined and regulated by the general law. It is true that for particular purposes a taxing statute may build on a basis of hypothesis, as in the case of those sections of the *Income Tax Act*, 1952, which deem income arising under a settlement (as specially defined) to be the income of the settlor notwithstanding express provision to the contrary of the governing document. This artificial treatment is, of course, confined by the legislature to the purposes of *the Income Tax Act*, the general law is otherwise in full force, so that even in the case of these sections it is important in the first place to construe the settlement according to the correct legal principles in order to see whether and in what manner the sections apply.

In other cases, it is vital that the true legal position of the taxpayer in relation to a transaction giving rise to an item of apparent income should be appreciated before any attempt is made to apply the taxing Act to the case.

That opinion reflects the obiter dictum of the Honourable Mr. Justice Williams in *Tweddle v. Federal Commission of Tax*, 7 A.T.D. 186, 190:

It is not suggested that it is the function of income tax Acts or of those who administer them to dictate to taxpayers in what business they shall engage or how to run their business profitably or economically. The Act must operate upon the results of a taxpayer's activities as it finds them.

---

<sup>10</sup> *Id.*, pp. 6189-6190.

<sup>11</sup> 60 DTC 554 (TAB).

It should be remembered that the legal relationships of the parties to a contract and the consequences of that contract must be respected by the persons responsible for administering the *Income Tax Act*. What must be taken into account above all are the real nature of the contracts and their effects on the contracting parties and on third parties, with respect to the general law of the place—common law, or *Quebec Civil Law*, as the case may be.<sup>12</sup>

Dans plusieurs autres domaines de la fiscalité, les tribunaux ont également appliqué le droit privé des provinces malgré la balkanisation qu'une telle approche pouvait entraîner. Certains jugements de la Cour suprême du Canada illustrent bien cette tendance. Notons par exemple l'arrêt *Continental Bank Leasing Corporation c. R.*<sup>13</sup> dans lequel le droit de la province de l'Ontario fut appliqué afin de déterminer si une société de personnes avait été créée. Pensons également à la décision.<sup>14</sup> dans laquelle la Cour suprême a appliqué les dispositions du *Code Civil du Bas Canada* portant sur le régime de la communauté de biens dans un litige portant sur le fractionnement de revenus entre époux.

La jurisprudence offre également plusieurs exemples d'application du droit privé provincial relativement aux questions de transfert de biens. Dans l'affaire *Brouillette c. R.*<sup>15</sup> de la Cour fédérale d'appel, qui portait sur l'impact fiscal du transfert d'actions à un enfant mineur, le litige a été tranché sur la base du droit civil applicable au moment de la transaction. Le transfert à une fiducie créée en faveur de l'enfant mineur a été considéré comme ayant été effectué en faveur de l'enfant au sens de l'ancien paragraphe 73(5) L.I.R. Les commentaires du tribunal sur le rôle du législateur fédéral méritent d'être soulignés :

« Le législateur est réputé connaître le droit existant. Il devait savoir, en 1987, qu'à tout le moins au Québec, un transfert de biens à un enfant mineur pouvait se faire par fiducie en vertu de l'article 981a. du *Code civil du Bas Canada*. Comme le paragraphe 73(5) visait à la fois les enfants mineurs et les enfants majeurs, le législateur n'avait pas besoin de dire que s'il s'agissait d'enfants mineurs, le transfert devait se faire selon les formalités applicables à un transfert à un enfant mineur. (...) Le législateur a voulu s'assurer expressément que le transfert au profit d'un enfant vraisemblablement mineur dans toutes les juridictions provinciales ne soit pas mis en péril par des différences de forme qui pourraient exister en vertu des législations provinciales applicables. »<sup>16</sup>

S'inscrit dans la même lignée, l'arrêt *Hillis c. R.*<sup>17</sup>, dans lequel la Cour fédérale d'appel a appliqué le droit de la province de la Saskatchewan afin de déterminer s'il y a eu dévolution irrévocable au sens du paragraphe 70(6) L.I.R. Mentionnons pour terminer sur ce point, le jugement rendu dans l'affaire *Furfaro-Siconolfi c. R.*<sup>18</sup>, dans lequel ce sont les dispositions du *Code civil du Bas Canada* qui ont servi de base juridique pour statuer sur le moment d'un transfert entre époux.

### 1.2.2 Exemples de situations où l'uniformité a dominé

Les professeurs Jean-Maurice Brisson et André Morel résument bien l'autre tendance qui se dégage de la jurisprudence fiscale :

<sup>12</sup> *Id.*, pp. 556-557.

<sup>13</sup> 99 DTC 6501 (CSC).

<sup>14</sup> 62 DTC 1005 (CSC). Voir au même effet *Côté c. R.* 99 DTC (CFA); *Dumais c. MRN*, 89 DTC 5543 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

<sup>15</sup> 99 DTC 5458 (CFA).

<sup>16</sup> *Id.*, pp. 5461-5462.

<sup>17</sup> 83 DTC 5365 (CFA). Voir aussi par exemple *Boger Estate c. R.*, 91 DTC 5506 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

<sup>18</sup> 90 DTC 6237 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

« Contre la position généralement admise, selon laquelle la complémentarité du droit privé provincial vis-à-vis des lois fédérales de droit privé est acceptée sauf texte contraire, on avance parfois l'idée que la législation fédérale devrait être appliquée, par souci d'uniformité, de la même manière partout. (...) Et c'est encore pour la même raison que l'on juge parfois opportun de donner à la *Loi de l'impôt sur le revenu* une interprétation dérogatoire au droit civil, justifiée par la common law, pour éviter que la portée de la loi ne soit étendue, à l'occasion d' "un litige dans la province de Québec, au-delà de ce qu'il en serait dans une autre province". »<sup>19</sup>

Dans l'arrêt *Vancouver Society of Immigrant and Visible Minority Women c. MNR*<sup>20</sup>, rendu par la Cour suprême du Canada, le principe de la complémentarité du droit privé provincial a été totalement mis de côté dans le domaine de la qualification des organismes de bienfaisance. Le juge Gonthier s'exprime ainsi de manière non équivoque :

« Il est bien connu que la *LIR* ne définit les termes "organismes de bienfaisance" ou "bienfaisance" qu'en indiquant que l'expression "organisme de bienfaisance" signifie "œuvre de bienfaisance ou fondation de bienfaisance", ces deux derniers termes étant par ailleurs eux-mêmes définis. Au lieu de cela, comme a dit la Cour d'appel fédérale dans *Positive Action Against Pornography c. M.R.N.*, (1988) 2 C.F. 340, à la p. 347, "(l)a Loi semble (...) clairement envisager le recours à la *common law* lorsqu'il s'agit de définir l'expression "organisme de charité" dans son sens juridique, et de trouver les principes qui devraient nous guider dans l'application de cette définition".

[...]

De fait, le Parlement a incorporé dans la *LIR* la définition d'organisme de bienfaisance en common law et, ce faisant, a implicitement accepté que les tribunaux continuent de jouer un rôle dans la rationalisation et la mise à jour de cette définition afin qu'elle soit toujours adaptée aux réalités sociales et économiques. Je souligne, en passant, qu'il est possible que la définition des termes "organismes de bienfaisance" et "bienfaisance" sous le régime de la *LIR* ne corresponde pas précisément à celle qu'on leur donne dans les provinces de common law, en raison des décisions des tribunaux et des incursions législatives des provinces dans la common law. À l'opposé, la notion d'organisme de bienfaisance dans la *LIR* est une règle de droit fédéral uniforme dans l'ensemble du pays. [Traduction] »<sup>21</sup>

Dans une autre cause portant sur les donations en matière fiscale<sup>22</sup>, le droit civil de la province de Québec avait été mis de côté au bénéfice d'une application uniforme de la législation fiscale fédérale. Il s'agissait de déterminer si l'acte translatif de propriété conclu entre un père et son fils constituait une donation à l'égard de la différence entre la juste valeur marchande et le prix payé. Bien qu'il soit probable que l'avantage conféré constituait un don en droit québécois, la Cour a décidé qu'il ne s'agissait pas d'un don au sens de la *L.I.R.* car il fallait interpréter la loi de façon uniforme à travers le Canada :

---

<sup>19</sup> *Supra*, note 5, pp. 257-258.

<sup>20</sup> 99 DTC 5034 (CSC).

<sup>21</sup> *Id.*, p. 5057.

<sup>22</sup> *Gervais c. R.*, 85 DTC 5004 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

En l'espèce, nous sommes en présence d'une loi fiscale qui doit être appliquée de la même façon partout au Canada, et comme l'a affirmé l'ancien juge en chef Jackett, lorsqu'il s'agit de diverses dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, même si une vente à un prix sous-évalué équivaut à une donation indirecte aux fins de l'article 712 du *Code civil du Bas Canada*, cela ne veut pas dire qu'il faut étendre l'application de l'article 111 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à un litige dans la province de Québec au-delà de ce qu'il en serait dans une autre province.<sup>23</sup>

Dans *Marcoux c. Canada*<sup>24</sup>, la demanderesse invoquait, à l'encontre d'une saisie-arrêt en main tierce effectuée en vertu du paragraphe 224(1) L.I.R., l'insaisissabilité de prestations supplémentaires de retraite en vertu du *Code civil* et du *Code de procédure civile* de la province de Québec. Le tribunal a rejeté les arguments voulant que le droit civil s'applique relativement aux procédures prises en vertu du paragraphe 224(1) en ces termes :

Mais il y a davantage. Les tribunaux ont maintes fois décidé de l'autonomie des lois fiscales, dont la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les qualifiant de « code complet ». Au nom de l'uniformité d'application de cette loi fédérale et de l'égalité des contribuables devant le fisc, j'estime que par les termes du paragraphe 224(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le législateur fédéral a créé un mécanisme unique qui confère à sa disposition une autonomie véritable par rapport au droit privé.

Les mêmes arguments avaient été invoqués par le juge Denault de la Cour fédérale dans une décision impliquant le ministère du Revenu du Québec et portant sur l'application et l'exécution de la *Loi sur la taxe d'accise* :

La *Loi sur la taxe d'accise*, tout comme la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5<sup>e</sup> supp.) ch. 2, contient en effet un code complet de perception des impôts en vertu duquel, après avoir reçu un avis de cotisation, un contribuable peut loger un avis d'opposition et en appeler éventuellement devant la Cour canadienne de l'impôt. Il n'est donc pas du ressort de cette Cour de décider du montant de la cotisation et des dépenses auxquelles un contribuable peut prétendre avoir droit.<sup>25</sup>

Ce n'est pas que le droit civil de la province de Québec qui est mis de côté au nom de l'uniformité en matière d'exécution. Dans l'affaire *Markevich c. R.*<sup>26</sup>, c'est le droit de la Colombie-Britannique qui a été mis à l'écart :

However, in my view even though the liability of the taxpayer to pay money due under the *Income Tax Act* is a debt to the Crown, and debt is a common law concept, there is no reason of policy for subjecting its enforceability to provincial law when this will detract from the uniform application of the statute without any justification. Indeed, if the law of British Columbia applies to the debt in question here it would be extinguished altogether.

Moreover, I note that in *Vancouver Society of Immigrant and Visible Minority Women v. Canada (Minister of National Revenue)* (S.C.C.; January 28, 1999) (since reported, 99 DTC 5034), Gonthier J. said that, even though the *Income Tax Act* did not define the term "charitable", but left it to the courts to elaborate, the statute's conception of charity is uniform federal law across the country and does not accord precisely with the way these terms are understood in the common law provinces, due to judicial decisions and provincial statutory incursions into the common law.

---

<sup>23</sup> *Id.*, p. 5008.

<sup>24</sup> 2000 DTC 6010 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.). Ce jugement a été porté en appel.

<sup>25</sup> *MRQ c. Marcel Grand Cirque Inc.*, 98 DTC 6565 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

<sup>26</sup> 99 DTC 5136 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

In my opinion, therefore, the *Income Tax Act* should be interpreted as creating a federal cause of action in the event that a taxpayer fails to pay tax duly assessed.<sup>27</sup>

La décision de la majorité de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Construction Béro Inc. c. R.*<sup>28</sup> illustre bien les tensions entre l'objectif de reconnaissance du droit privé et de celui de l'uniformité. Dans cette affaire, le contribuable avait signé des contrats de crédit-bail relativement au financement de camions. Il s'était considéré propriétaire des biens aux fins de la déduction pour amortissement et du crédit d'impôt à l'investissement puisque, selon lui, il avait acquis les biens tel que la common law l'entend. Cette position a été contestée par le ministère au motif qu'en droit civil seul celui qui a le titre de propriété peut être considéré comme propriétaire, de sorte que seul le crédit-bailleur pouvait être propriétaire et ainsi réclamer la déduction pour amortissement et le crédit d'impôt à l'investissement. L'appelante prétendait que la loi devait s'appliquer de manière uniforme et réclamait les mêmes avantages fiscaux que si elle avait la propriété effective (*beneficial ownership*) en vertu de la common law.

Les juges Létourneau et Desjardins ont interprété les dispositions de la loi ayant trait au crédit-bail de manière à assurer une certaine équité horizontale entre les contribuables du Québec et ceux des provinces de common law. Pour arriver à ce résultat, ces deux juges ont assimilé la situation du crédit-preneur et du crédit-bailleur à celle du *legal owner* et du *beneficial owner* de la common law. Se basant sur les décisions *Olympia and York Developments Ltd.*<sup>29</sup> et *Wardean Drilling Limited*<sup>30</sup>, les juges ont adapté ces principes de common law de façon à produire, en droit civil, un résultat semblable à celui des autres provinces canadiennes. Le juge Létourneau, dans *Béro*, explique pourquoi, dans les circonstances, l'uniformité du droit fiscal prime sur le respect du droit civil :

En somme, au terme de ces deux arrêts il y a, en vertu de la Loi, disposition ou acquisition d'un bien aux fins d'allocation du coût en capital lorsque les attributs ou accessoires normaux du titre, tels la possession, l'usage et le risque sont transférés. Je suis d'accord avec cette interprétation légale donnée à des fins fiscales au terme « acquis » que l'on retrouve dans la définition de « biens amortissables ». Sur le plan pratique, cette interprétation a le mérite de reconnaître, pour une législation fiscale d'application pancanadienne, une réalité commerciale transfrontalière et d'éviter de s'enterrer dans un légalisme indu, sectoriel et par surcroît stérile et inéquitable à une époque où le droit civil tend à se rapprocher de la common law. Il est tout de même significatif que le législateur, qui modifie annuellement la Loi pour, entre autres motifs, changer une disposition législative lorsque l'interprétation qui lui a été donnée ne permet pas de rencontrer les objectifs poursuivis, n'ait pas cru bon de répudier cette interprétation vieille de 30 ans. En outre, cette interprétation est conforme à l'intention législative exprimée au paragraphe 248(3) de la Loi, laquelle vise, comme je l'ai déjà mentionné, à assimiler le « *beneficial ownership* » d'un bien à diverses formes de propriété propres au droit civil du Québec.<sup>31</sup>

Le juge Noël a quant à lui réfuté cette interprétation. Dans sa dissidence, il analyse le droit civil de la province de Québec et, sur la base de celui-ci, ne peut, malgré l'inéquité de la situation pour les contribuables du Québec, conclure qu'il y a eu acquisition.

---

<sup>27</sup> *Id.*, p. 5145.

<sup>28</sup> 99 DTC 5841 (CFA).

<sup>29</sup> 80 DTC 6184 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

<sup>30</sup> 59 DTC 5194 (C. de l'É.).

<sup>31</sup> *Id.*, p. 5844.

Bien que les décisions dont il est question ci-avant soient relativement récentes, le principe de l'uniformité est invoqué depuis de nombreuses années aux fins d'écarter le droit privé des provinces. À titre d'exemple, en 1971, c'est au nom de l'équité horizontale et de l'uniformité dans l'application de la législation fiscale que le bail emphytéotique avait été traité comme une tenure à bail (*leasehold interest*) dans *Rosenstone c. MRN*<sup>32</sup> :

To be equitable, an income tax law must apply in general to the entire nation. In the present case it would not be fair because taxpayers in the Province of Quebec would enjoy an advantage that taxpayers in other provinces would not have. I feel it is clear that the legislator intended to include all leases, even emphyteusis, which is a lease by which "the proprietor of an immoveable conveys it for a time to another, the lessee subjecting himself to make improvements, to pay the lessor an annual rent, and to such other charges as may be agreed upon" (*Civil Code*, article 567).<sup>33</sup>

### 1.3 Enjeux de l'harmonisation en matière fiscale

Ces quelques jugements illustrent qu'il existe une certaine tension entre la reconnaissance des spécificités du droit privé des provinces et l'application uniforme de la législation fiscale. En matière d'harmonisation de la législation fiscale, il y a trois objectifs : l'uniformité de traitement, le respect du droit civil de la province de Québec et la réduction du nombre de litiges. L'harmonisateur devra trouver le juste milieu entre l'égalité horizontale (traitement fiscal identique peu importe le système de droit applicable) et le respect des deux grands systèmes de droit que sont le droit civil et la common law :

Nous visons la dualité juridique, pas nécessairement l'application uniforme d'une règle dans tout le Canada; cet objectif passe par le respect de la nature et du caractère unique des concepts et des principes de chaque système juridique. Le fait que chacun des législateurs provinciaux puisse adopter des politiques juridiques différentes de celles des autres provinces et différentes de celles du Parlement est la principale justification du fédéralisme. (...)

En effet, si nous visons l'uniformité, à quoi servirait notre système fédéral et notre culture bijuridique? La nécessité de reconnaître la diversité ne devrait pas cependant atténuer l'importance de faire preuve de cohérence et réduire l'incompatibilité conceptuelle et linguistique.<sup>34</sup>

S'il est vrai que bijuridisme et diversité vont de pair, est-il légitime de croire, et peut-on extrapoler à partir des propos du juge Décary dans l'affaire *Brouillette*, que le législateur a la responsabilité d'anticiper et de corriger, s'il y a lieu, et par des règles explicites, les disparités de traitement découlant du droit des différentes provinces? En l'absence de règles spécifiques écartant le droit des provinces et créant un droit fédéral uniforme, le droit de chacune des provinces devrait ainsi s'appliquer à titre supplétif pour compléter la législation fédérale lorsqu'elle réfère à des notions ou concepts de droit privé.

### 1.4 Le processus législatif d'harmonisation de la législation fiscale

Au même titre que la plupart des autres textes législatifs fédéraux, la législation fiscale a besoin d'être actualisée de manière à y intégrer la nouvelle terminologie, les nouveaux concepts et les nouvelles institutions du *Code civil du Québec*. Le processus d'harmonisation de la législation

---

<sup>32</sup> 71 DTC 688 (TAB).

<sup>33</sup> *Id.*, pp. 690-691.

<sup>34</sup> Michel BASTARACHE, honorable juge de la Cour suprême du Canada, « Le bijuridisme au Canada », *Déjeuner-causerie sur le bijuridisme et le pouvoir judiciaire*, ministère de la Justice, Ottawa, le 4 février 2000.

fiscale se distingue de deux manières de celui ayant mené au dépôt des projets de loi C-50, S-22 et S-4. Premièrement, pour ces deux projets de loi, c'est le ministère de la Justice qui a piloté les modifications législatives dans le processus parlementaire. En matière fiscale, les modifications d'harmonisation seront intégrées au texte législatif au même titre que les autres modifications à la législation fiscale et c'est le ministère des Finances qui assumera la responsabilité du processus parlementaire. L'avantage de ce processus est sa plus grande rapidité, l'envers de la médaille étant la moins grande visibilité des changements d'harmonisation.

Le projet de loi C-43<sup>35</sup> (ci-après « le P.L. C-43 »), déposé à la Chambre des communes le 20 septembre 2000, contient les premiers changements législatifs découlant directement de l'application de *la Politique sur le bijuridisme législatif* :

- ajout de « liquidateur de la succession »/*liquidator of the succession*<sup>36</sup> dans les deux versions linguistiques<sup>37</sup>;
- remplacement de « propriété conjointe »/*joint ownership* par « copropriété »/*co-ownership*<sup>38</sup> dans les deux versions linguistiques<sup>39</sup>;
- ajout de *hypothec*<sup>40</sup> dans la version anglaise<sup>41</sup>.

Le P.L. C-43 renferme également des modifications aux dispositions législatives concernant les fiducies et la définition de « disposition ». Ces modifications réfèrent à la notion de propriété effective (*beneficial ownership*) qui n'a pas d'équivalent en droit civil. Pourquoi ne pas avoir harmonisé immédiatement ces dispositions dans le P.L. C-43? Parce qu'il s'agit de concepts complexes pour lesquels il n'existe aucun équivalent en droit civil, ils seront certes éventuellement harmonisés, mais nécessitent des recherches approfondies avant que des modifications ne soient proposées. Les problèmes d'harmonisation pour lesquels des solutions ont été identifiées seront corrigés au fur et à mesure de l'introduction des nouvelles propositions législatives. Ces changements seront clairement identifiés dans les notes explicatives tel que ce fut le cas pour les modifications d'harmonisation effectuées dans l'*Avis de motion des voies et moyens* du 5 juin 2000, devenu le P.L. C-43.

Le deuxième point sur lequel le processus d'harmonisation en matière fiscale diffère de celui ayant prévalu pour les projets de loi C-50, S-22 et S-4 est qu'en matière fiscale, la révision complète d'une loi, telle la L.I.R. n'est pas possible en raison du nombre important de nouvelles dispositions adoptées annuellement. L'approche qui est envisagée pour la législation fiscale consiste à réviser la nouvelle législation à compter du budget 2000, les modifications corrélatives dans les lois existantes devant être effectuées progressivement.

---

<sup>35</sup> *Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, les Règles concernant l'application de l'impôt sur le revenu et certaines lois liées à la Loi de l'impôt sur le revenu*, projet de loi C-43 (1<sup>re</sup> lecture), 2<sup>e</sup> session, 36<sup>e</sup> législature (CAN).

<sup>36</sup> Voir le nouveau par. 104(1) L.I.R. et la note explicative, publiée le 12 juin 2000, qui se lit comme suit : « L'une des modifications apportées à ce par. consiste à ajouter « liquidateur de succession » à la liste des personnes qui sont considérées comme des fiducies ou des successions pour l'application de la loi. Cette modification a pour objet d'assurer que la loi tient compte à la fois du droit civil du Québec et du droit régissant les autres provinces ».

<sup>37</sup> Les motifs du changement sont expliqués en détail à la rubrique portant sur la désuétude terminologique.

<sup>38</sup> Voir le nouvel al. 107.4(1)e) L.I.R.

<sup>39</sup> Les motifs du changement sont expliqués en détail à la rubrique portant sur le terme neutre ou générique.

<sup>40</sup> Voir la nouvelle div. 108(2)b)(iii)(D) et le par. 248(1) « disposition », s.-al. b)(i) et l'al. (l) L.I.R. de même que les notes explicatives afférentes à ces dispositions.

<sup>41</sup> Les motifs du changement sont expliqués en détail à la rubrique portant sur le doublet.

## 1.5 Méthodologie d'harmonisation de la législation fiscale

La première étape de la méthodologie d'harmonisation consiste à identifier des points de contact avec le droit privé. Nous ne reprendrons pas ici l'exposé de la démarche méthodologique puisque l'article de M<sup>e</sup> Louise Maguire Wellington (fascicule n<sup>o</sup> IV) en traite plus à fond.

Une fois les points de contact identifiés, l'harmonisateur procède à l'identification des situations de complémentarité ou de dissociation. En présence d'un rapport de complémentarité, l'harmonisateur peut passer à l'étape de la qualification du problème d'harmonisation. En présence d'un rapport de dissociation, qui intervient lorsque le droit fédéral établit ses propres règles de droit privé, il n'y aura pas d'harmonisation des dispositions référant à ces concepts.

Par la suite, l'harmonisateur qualifie le problème d'harmonisation et propose une ou des solutions. Enfin, les recommandations sont présentées au ministère des Finances pour être intégrées aux propositions législatives.

## DEUXIÈME PARTIE : SUJETS ET DOMAINES D'ÉTUDES

Cette seconde partie du texte donne un bref aperçu des sujets et notions qui ont été identifiés comme étant sources d'irritation pour la communauté fiscale relativement à l'application de la législation fiscale fédérale au Québec. Sont également exposés, les problèmes découlant de l'application du programme d'harmonisation de la législation fiscale pour lesquels une réflexion approfondie est requise.

### 2.1 Propriété effective/beneficial ownership

La législation fiscale fédérale utilise à maintes reprises les concepts de « propriété effective »/beneficial ownership. Ces concepts, qui proviennent de la common law, n'ont aucun équivalent en droit civil, ce qui rend l'application des dispositions utilisant ces concepts problématiques au Québec, tel qu'il appert de nombreuses critiques doctrinales sur cette question<sup>42</sup>. Ces concepts interviennent dans plusieurs contextes dont celui du transfert de biens à une fiducie, dans le domaine des garanties, aux fins des concepts de disposition et d'acquisition, dans les conventions fiscales internationales, relativement aux règles limitant le choix de juridictions, etc.

Bien qu'il existe une présomption assimilant certaines institutions juridiques de droit civil au beneficial ownership à l'alinéa 248(3)f) L.I.R., ces expressions demeurent obscures pour le civiliste québécois.

<sup>42</sup> Voir notamment : Jean-Pierre BONIN, Julie LEBREUX, « Les fiducies et les récentes modifications législatives applicables aux fiducies personnelles (propositions législatives du 23 décembre 1998 et Budget Fédéral du 16 février 1999) », dans *Colloque 88 — La fiducie : le véhicule fiscal du nouveau millénaire*, Montréal, APFF, 2000; Diane BRUNEAU, « La rétroactivité des contrats en droit civil-impact fiscal », *Canadian Tax Journal*, volume 39, n<sup>o</sup> 3, CTF 1991, p. 536; Guy FORTIN, « Economic Reality Versus Legal Reality; Planning for Trusts: Deemed Dispositions on January 1, 1999; Subsection 107(4.1) of the Income Tax Act », *1996 Tax Conference*, CTF, 1997, 5:1-39; Jean-Marie FORTIN, Catherine LA ROSA, « Partage des biens en cas de dissolution », *Congrès 1996*, Montréal, APFF, 1997, pp 8:1-86; Bernard GOULET, « Amortissement fiscal : vue d'ensemble », *Revue de planification fiscale et successorale*, volume 17, n<sup>o</sup> 1, Montréal, APFF, 1995, pp. 13-82; Luc MARTEL, « Mise à jour sur l'exonération du gain en capital », *Congrès 1992*, Montréal, APFF, 1993, pp. 591-670; Pierre MARTEL, « Acquisition de contrôle d'une corporation : analyse de concept », *Congrès 1993*, Montréal, APFF, 1994, pp 8:1-31; Michael MCAULEY, « Storm Clouds over Quebec Trust Law », *1994 Journées d'études fiscales — La planification successorale*, CTF, 1995, tab 1; André MORRISSETTE, « Fiducies », *Colloque 63 — Réforme du Code civil et son impact sur l'impôt sur le revenu*, Montréal, APFF, 1993; Maurice RÉGNIER, « De la morosité », R.P.F.S., vol. 20, n<sup>o</sup> 1, APFF 1998; Manon THIVIERGE, « Forclusion d'hypothèques et reprise de biens », *Congrès 1996*, Montréal, APFF, 1997.

### 2.1.1 Les fiducies

Les commentaires de M<sup>e</sup> Maurice Regnier sur les *Propositions législatives concernant les fiducies*, qui ont été reprises dans le P.L. C-43, font état d'une frustration au sein de la communauté fiscale du Québec relativement aux dispositions législatives fiscales portant sur les fiducies :

Comme telles ces mêmes propositions sur les fiducies sont une initiative heureuse pour les provinces anglaises, car elles suppriment plusieurs ambiguïtés découlant de l'apport de biens à une fiducie que le cédant peut révoquer en tout temps et dont il est le seul bénéficiaire. Comme le fiduciaire est effectivement un prête-nom, on se souvient que le texte fiscal n'y voit pas de disposition et, en conséquence, une réalisation des biens.

Malheureusement, ces règles sont inapplicables aux fiducies du Québec, lesquelles diffèrent essentiellement des « *trusts* » anglais. Aussi, perpétue-t-on les concepts de « *legal ownership* » et de « *beneficial ownership* », qu'on traduit par l'expression « propriété effective », toutes des expressions qui n'ont aucun sens pour un juriste du Québec. On fait une tentative de réconciliation de cette notion de propriété effective avec celle de « *beneficial ownership* », mais elle se révèle un pur emplâtre, une pièce mal collée sur les fiducies du Québec.

Mais il y a plus. Comme condition additionnelle pour éviter toute disposition, on ajoute que le fiduciaire doit être un mandataire à l'égard du bien qu'il a reçu. Cette condition s'explique par une ambivalence reconnue par la jurisprudence anglaise sur la possibilité qu'une personne puisse cumuler les doubles attributs de fiduciaire et d'agent. Dans le cadre du *Code civil du Québec*, cette situation n'a aucun sens. Une personne peut être soit un fiduciaire, soit le mandataire d'un tiers, mais pas les deux. Les biens du mandant n'appartiennent pas à son mandataire, tandis que ceux de la fiducie ne peuvent appartenir qu'à cette dernière.

En somme, on a construit un échafaudage qui tente de codifier pour les neuf provinces du Canada la situation d'absence de disposition malgré le transfert à un « *trust* », mais qui ne tient aucunement debout pour les six millions de Québécois. Il n'est pas trop d'espérer qu'après un quart de siècle de ce régime dit de la réforme fiscale, les Finances diffèrent quelque peu leur boulimie d'amendements pour se sensibiliser aux particularités du droit québécois<sup>43</sup>.

Plusieurs auteurs ont mentionné l'absence d'équivalence dans la législation fiscale entre ces notions de common law et le droit civil (surtout depuis l'entrée en vigueur du *Code civil du Québec* qui permet une plus grande utilisation de la fiducie dans cette province). Un fiduciaire peut-il agir à la fois comme fiduciaire et mandataire en droit civil québécois? Existe-t-il un équivalent de la notion de *bare trust* en droit civil québécois? Y a-t-il disposition au sens de la législation fiscale lorsqu'un particulier transfère des biens à une fiducie et que la transaction est assujettie au droit civil? Est-ce que les différences fondamentales existant entre la fiducie de droit civil, fondée sur l'idée d'un patrimoine distinct et le *trust* de common law, fondée sur l'idée d'une dualité de propriété entre le fiduciaire et les bénéficiaires, peuvent être résolues dans un contexte fiscal?

Malgré la position administrative de l'Agence des douanes et du revenu du Canada sur ces questions, qui tente d'aplanir les différences entre les provinces de common law et le Québec, les contribuables de cette province ne pourront que se réjouir à l'idée que des solutions, adaptées aux particularités du droit civil de la province de Québec sont présentement analysées et seront présentées à la communauté fiscale dans les mois à venir.

---

<sup>43</sup> Maurice RÉGNIER, « De la morosité », *Revue de planification fiscale et successorale*, volume 20, n° 1, Montréal, APFF, 1998.

### 2.1.2 *Security interest* et le domaine des sûretés

En common law, le droit de propriété peut se fractionner en un ensemble de droits multiples, allant d'un simple intérêt en tant que locataire jusqu'au fief simple, l'intérêt le plus complet dans un bien. Ainsi, un individu est propriétaire d'un intérêt dans un bien plutôt que du bien lui-même. Ce principe est issu de la doctrine des tenures et des domaines provenant du Moyen-Âge et du système féodal. Le droit de propriété peut donc être fragmenté en plusieurs « intérêts » (*interest*) et à ce titre, le *security interest* n'est autre qu'un des droits sur le bien qui existe indépendamment des autres droits. En droit civil québécois en revanche, il n'existe pas un tel fractionnement du droit de propriété aux fins de garantir le droit d'un créancier. Même si le créancier peut, dans certains cas, obtenir un droit réel sur un bien du débiteur, cela ne constitue pas une forme de droit de propriété au sens où l'envisage la common law (*beneficial ownership* et *legal ownership*).

D'une part, il y a lieu de s'interroger sur la façon de référer à de tels concepts tout en tenant compte des deux systèmes juridiques et ce, dans chaque version linguistique. D'autre part, et de manière plus particulière, il importe de s'assurer que les mécanismes de fiducie réputée aux fins de garantir des retenues à la source, prévus par exemple au paragraphe 227(4) L.I.R., s'adaptent adéquatement au droit civil du Québec. Pour ce faire, il faudrait, entre autres, s'assurer que le droit de bénéficiaire prévu dans la version française du paragraphe 227(4.1) L.I.R. en faveur de Sa Majesté a une portée aussi large ou s'applique de la même façon en droit civil québécois que le *beneficial ownership* de Sa Majesté en common law. À ce chapitre, notons que la Cour fédérale a récemment affirmé, dans une requête en opposition à une saisie mobilière<sup>44</sup>, que la fiducie présumée de Sa Majesté lui confère un droit de bénéficiaire dans une fiducie dont le patrimoine est distinct de celui du débiteur saisi. Sa Majesté est considérée détenir ce droit de bénéficiaire (*beneficial ownership*) dans les biens malgré toute autre garantie, incluant une hypothèque. Dans le même ordre d'idées, qu'en est-il de la saisie-arrêt en main tierce, prévue au paragraphe 224(1.2) L.I.R., aux fins de la perception des retenues à la source? S'applique-t-elle uniformément en droit civil québécois et en common law?

Par ailleurs, la législation fiscale fédérale utilise plusieurs termes pour décrire le droit grevant un bien pour garantir le paiement d'une dette ou l'exécution d'une obligation. Que l'on pense aux termes « garantie », « sûreté » ou encore à la nouvelle définition de « droit en garantie »<sup>45</sup> proposée au paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, ceux-ci sont indifféremment utilisés comme équivalents aux concepts de *security interest*, *security* ou encore de *guarantee*<sup>46</sup>. L'ensemble de la législation fédérale gagnera non seulement à être harmonisée mais uniformisée dans ce domaine<sup>47</sup>.

### 2.1.3 Acquisition et disposition de biens

Les notions de *legal ownership* et *beneficial ownership* sont, en common law, essentielles à la détermination du moment de l'acquisition d'un bien. Est-ce que ces notions de common law sont applicables au Québec aux fins de déterminer, par exemple, si une transaction assujettie à un contrat de crédit-bail équivaut à une acquisition au sens de la législation fiscale? Plusieurs auteurs

<sup>44</sup> Dans l'affaire de la *Loi de l'impôt sur le revenu et al. c. Les Entreprises Forestières P.S. Inc. et Newcourt Financial Ltd.*, (C. F. 1<sup>re</sup> inst.), 20 septembre 2000, n° de dossier : I.T.A.-1223-00 (M<sup>e</sup> Richard Morneau, protonotaire).

<sup>45</sup> Voir cette nouvelle définition proposée au par. 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* (projet de loi C-24, *Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise et une loi connexe (...)*, (2<sup>e</sup> session, 36<sup>e</sup> législature (CAN) adopté par la Chambre des communes et présentement devant le Sénat pour adoption).

<sup>46</sup> À titre d'exemple : par. 122.61(4); 223(5); 13(21.2)c); 74.5(7); 79(3); 94(6); 96(2.2)f); 224(1.3) L.I.R.

<sup>47</sup> Voir *The Royal Bank of Canada v. The Queen*, [1999] 2818 ETC.

ont également soulevé les problèmes rencontrés lors de l'application de ces mêmes notions non seulement dans le contexte du crédit-bail mais également celui de l'acquisition de contrôle d'une société, de la rétroactivité des contrats et de la forclusion d'hypothèque<sup>48</sup>.

## 2.2 Société de personnes

La société de personnes constitue l'un des véhicules fiscaux importants de la L.I.R.<sup>49</sup>. Ce concept n'y est toutefois pas défini<sup>50</sup> de sorte qu'il faut recourir au droit privé des provinces pour déterminer, dans une situation donnée, si une société de personnes a été formée<sup>51</sup>.

Les sociétés de personnes des provinces de common law et celles de la province de Québec sont très similaires. En droit civil québécois, le contrat de société y est défini comme « celui par lequel les parties conviennent, dans un esprit de collaboration, d'exercer une activité, incluant celle d'exploiter une entreprise, d'y contribuer par la mise en commun de biens, de connaissances ou d'activités et de partager entre elles les bénéfices pécuniaires qui en résultent ».<sup>52</sup>

Dans les provinces de common law, la société y est généralement définie comme étant : « la relation qui existe entre des personnes qui exploitent une entreprise en commun dans le but de réaliser des profits »<sup>53</sup>.

La première problématique relative aux sociétés de personnes repose sur la difficulté de déterminer si un accord conclu par des personnes gagnant des revenus en commun constitue véritablement un contrat de société de personnes. D'une part, l'accord conclu par les contribuables peut s'avérer être une institution juridique voisine, comme la copropriété, l'indivision ou la société nominale de dépenses. En contexte de bijuridisme canadien, cette problématique est exacerbée par l'existence d'entités similaires à la société de personnes tels la cœntreprise (*joint venture*), le consortium, le *Nova Scotia Unlimited Liability Corporation*<sup>54</sup>, etc. La qualification peut également s'avérer problématique en contexte de fiscalité internationale, lorsque les contribuables utilisent des entités hybrides, découlant d'institutions juridiques étrangères se rapprochant de la société de personnes.

La seconde problématique liée aux sociétés de personnes a trait à la question de savoir si la société de personnes jouit d'une personnalité juridique distincte de celle de ses membres. Pour les fins du calcul du revenu, l'alinéa 96(1)a) L.I.R. prévoit spécifiquement que la société de personnes doit être considérée comme étant « une personne distincte résidant au Canada ». Par contre, pour les autres fins de la loi, sauf stipulation contraire, la société de personnes n'a pas la personnalité juridique. La société de personnes est un conduit pour les associés et est ainsi exempte de produire des déclarations de revenu, même si elle est expressément assujettie à d'autres obligations d'observation et de production de certaines déclarations.

---

<sup>48</sup> *Supra*, note 42.

<sup>49</sup> Voir les art. 96 et suivants L.I.R.

<sup>50</sup> Le par. 102(1) L.I.R. définit la notion de « société de personnes (canadienne) » sans toutefois définir véritablement ce qu'est une « société de personnes ».

<sup>51</sup> REVENU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-90, « Qu'est-ce qu'une société? », 9 février 1973; *M.N.R. c. Strauss*, [1960] C.T.C. 86 (C.E.); *Cole c. M.N.R.* [1964] C.T.C. 219 (C.E.); *Northern Sales (1963) Ltd. c. M.N.R.*, [1973] C.T.C. 239 (C.F.); *Derby Development Corp. c. M.N.R.*, [1964] Ex C.R. 78; *Graves c. La Reine*, 90 D.T.C. 6300 (C.F.).

<sup>52</sup> Voir art. 2186 C.C.Q.

<sup>53</sup> *Partnerships Act*, R.S.O. 1990, c. P-5, art. 2.

<sup>54</sup> Il est possible de constituer en vertu de la *Companies Act* de la Nouvelle-Écosse [R.S.N.S. 1989, c. 81] une société par actions à responsabilité illimitée.

Le traitement de la société de personnes non pas comme une entité imposable mais bien comme un conduit, découle du fait qu'en droit privé provincial, la personnalité juridique de la société de personnes n'est généralement pas reconnue. M<sup>me</sup> Prieur affirmait à cet égard :

« La volonté législative [de ne pas reconnaître la personnalité juridique à la société de personnes] est appuyée sur les règles civiles qui, tant au niveau de la common law que du droit civil québécois, considèrent qu'une société de personnes n'est pas une personne morale distincte mais un simple véhicule intermédiaire qui naît sans aucune procédure formelle mais selon les agissements des parties en cause ».<sup>55</sup>

Par contre, il va sans dire qu'une telle conclusion générale ne fait pas l'unanimité, particulièrement depuis l'entrée en vigueur du *Code civil du Québec*. L'existence de la personnalité juridique de la société de personnes est en effet fort discutée en doctrine et en jurisprudence.

La Cour d'appel du Québec dans l'affaire *Ville de Québec c. Cie d'immeubles Allard Ltée*<sup>56</sup> a récemment statué qu'une société de personnes n'a pas de patrimoine distinct de celui de ses associés. M<sup>e</sup> Marquette affirmait à ce sujet :

« Si les conséquences de cette décision, notamment en matière fiscale [...], n'ont pas manqué d'alerter les juristes, c'est que cette question n'a pas seulement un intérêt théorique [...] mais également des incidences pratiques sur les modalités de fonctionnement des sociétés. »<sup>57</sup>

Relativement à cette décision, il mentionnait également :

« [Cette affaire] aura un impact significatif sur le plan fiscal. En effet, si les associés sont présumés détenir directement en indivis les biens de la société de personnes, que faire des dispositions fiscales relatives aux transferts d'actifs entre les associés et la société de personnes? Ainsi, la caractérisation civile des attributs de la société de personnes a un impact significatif sur la fiscalité. »<sup>58</sup>

Le jugement rendu dans l'affaire *Fournier c. Sous-ministre du Revenu du Québec*<sup>59</sup> illustre bien, en contexte d'impôt sur le revenu, la problématique relative à l'existence ou non de la personnalité juridique de la société de personnes. Dans cette affaire, le ministère du Revenu du Québec avait envoyé un avis de cotisation à la société d'avocats « Fournier Demers & associés ». Les associés de la société d'avocats se sont alors opposés à l'avis de cotisation au motif que l'avis de cotisation n'avait pas été envoyé à la bonne personne, la société de personnes n'étant pas une personne au sens de la loi. Le ministère a refusé l'argumentation soumise par les associés statuant que la société constitue une personne morale distincte des associés. La Cour du Québec, s'appuyant sur le jugement rendu par la Cour d'appel du Québec dans l'affaire *Ville de Québec c. Cie d'immeubles Allard Ltée*, a conclu que, sous l'empire du *Code civil du Bas Canada*, la société de personnes n'avait pas la personnalité juridique de sorte qu'elle ne pouvait être un contribuable au sens de la loi. La Cour a toutefois affirmé: « Soulignons que la Cour applique les dispositions du *Code civil du Bas*

---

<sup>55</sup> Nicole PRIEUR, « Règles fiscales affectant les sociétés de personnes », 1998, vol. 20, n° 2, *Revue de planification fiscale et successorale*, pp. 305-409 à la p. 314.

<sup>56</sup> [1996] R.J.Q. 1566 (C.A.).

<sup>57</sup> Charles P. Marquette, « Les sociétés de personnes — Aspects civils » (1998), vol. 20, n° 2, *Revue de planification fiscale et financière*, CD-ROM : *La Collection APFF* (North York : CCH, 2000).

<sup>58</sup> *ibid.*

<sup>59</sup> *Fournier et al. c. Sous-ministre du Revenu du Québec*, 12 décembre 1998, n° de dossier : 450-02-000281-892, (Côté J.C.Q.) [REBJ 1998-11410].

Canada et il est possible de croire que la solution serait différente sous l'empire du *Code civil du Québec*. »<sup>60</sup>.

La professeure Charlaïne Bouchard<sup>61</sup> de la Faculté de droit de l'Université Laval, affirme d'ailleurs que la société de personnes est dotée d'un patrimoine distinct.

Si la thèse voulant qu'une société de personnes ait un patrimoine distinct de ses membres était éventuellement confirmée par les tribunaux, il pourrait être possible de prétendre que la société de personnes québécoise est une personne et donc un contribuable<sup>62</sup> pour toutes les fins de la loi, ce qui constituerait un changement considérable dans l'application de la L.I.R. aux sociétés de personnes. De plus, cette conclusion entraînerait des divergences fondamentales entre le traitement des sociétés de personnes des provinces de la common law, toujours sans personnalité juridique distincte, des sociétés de personnes du Québec.

Afin de rendre l'utilisation de la société de personnes, en tant que véhicule fiscal, moins dépendante de l'évolution incertaine de la doctrine et de la jurisprudence, il serait peut-être souhaitable d'étendre la présomption de l'alinéa 96(1)a) relative à la personnalité distincte de la société de personnes à toutes les fins de la loi et de ne pas la restreindre au calcul du revenu. M<sup>me</sup> Prieur affirmait à cet égard :

« La première présomption consiste à considérer la société de personnes comme si elle était une personne distincte. Aurait-il été plus efficace de l'inscrire immédiatement comme une "personne" à la définition du paragraphe 248(1) L.I.R. et d'éviter ces présomptions? »<sup>63</sup>

### **2.3 Right or interest in property/droit dans ou sur un bien**

La problématique concernant les notions de biens réels et personnels (common law) ainsi que de meubles et immeubles (droit civil) feront l'objet d'analyses exhaustives. Ces analyses permettront de déterminer les similitudes et différences entre les deux grands systèmes juridiques. Des ajustements aux dispositions référant à ces notions pourraient être effectués pour que lesdites dispositions aient une portée similaire, dans la mesure du possible, à la grandeur du Canada.

Par ailleurs, en common law, il existe des différences entre les *right in property* et les *interests in property*. En common law française, les notions correspondantes sont « droit dans ou sur un bien » et « intérêt dans un bien ». Or, le droit civil ne reconnaît que les droits (*rights*) et non les intérêts (*interests*). Comment harmoniser les dispositions référant aux concepts de common law mentionnés ci-devant sans en élargir indûment la portée ou les rendre asymétriques? Pour illustrer la problématique, prenons l'exemple de l'alinéa 85(1.1)f) L.I.R. et appliquons-y certaines des solutions préconisées dans les projets de loi C-50 et S-4 :

85(1.1) Définition de « bien admissible »      85(1.1) Definition of "eligible property"

Pour l'application du paragraphe (1),      For the purposes of subsection (1),

<sup>60</sup> Fournier et al c. Sous-ministre du Revenu du Québec, ( REBJ 1998-11410), par. 16, page 2.

<sup>61</sup> Charlaïne BOUCHARD, « Le fondement du patrimoine autonome des sociétés de personnes », (1996), n° 2, Cours de perfectionnement du notariat, pp. 31-53.

<sup>62</sup> Voir définition de « contribuable » au par. 248(1) L.I.R.

<sup>63</sup> *Supra* note 56.

« bien admissible » s'entend :

“eligible property” means

f) d'un bien à porter à l'inventaire, à l'exception d'un bien immeuble ou bien réel, d'un droit ou d'un intérêt sur un tel bien et d'une option y afférente;

(f) an inventory (other than real property or an immovable, an interest or a right in real property in an immovable or an option in respect of real property or an immovable);

L'ajout dans la version française des notions de common law « bien réel » et « intérêt sur un bien réel » et dans la version anglaise de celles de droit civil *immovable* et *right in an immovable* devra s'effectuer de manière à éviter que les droits (*rights*), au sens de la common law, ne soient visés puisque seuls les intérêts (*interests*) sont visés par cette disposition. L'ajout de *right in real property* serait visiblement problématique puisqu'il élargirait la portée de la disposition en incluant possiblement la *licence*.

#### 2.4 « Tenure à bail »/*leasehold interest*

La législation fiscale utilise la notion de « tenure à bail » (*leasehold interest*) dans plusieurs contextes dont celui de la résidence principale et de la déduction pour amortissement. Ce concept est inconnu en droit civil québécois, étant propre à la common law. L'harmonisation des dispositions référant à ces concepts diminuera l'incertitude entourant leur application dans un contexte de droit civil, incertitude qui existe malgré les efforts de l'Agence canadienne des douanes et du revenu pour définir ce concept<sup>64</sup>.

Pour corriger cet unijuridisme, plusieurs solutions s'offrent à l'harmonisateur. Il pourrait être possible de trouver un concept de droit civil québécois équivalent au concept de tenure à bail. Le bail du *Code civil du Québec* est certainement une des avenues à envisager. Il faudra cependant examiner si le droit de propriété conféré par la tenure à bail de common law est essentiel pour l'application de la législation fiscale, auquel cas, toute comparaison avec le bail du droit civil s'avérera impossible. Une autre avenue de solution réside dans une définition qui pourrait être donnée au concept de tenure à bail. Une description précise de la réalité juridique derrière cette expression de common law permettrait au contribuable québécois de circonscrire la portée de cette expression.

L'autre problématique sur laquelle les harmonisateurs se pencheront est l'assimilation du bail emphytéotique (maintenant emphytéose) à la tenure à bail. Cette position est exprimée au paragraphe 4 du Bulletin d'interprétation IT-324<sup>65</sup> et est conforme au jugement de la Cour fédérale d'appel dans la cause *Rudnikoff c. Queen*, 75 D.T.C. 5008. À la page 5011, le juge en chef de la Cour d'appel fédérale s'exprimait ainsi :

<sup>64</sup> REVENU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-464R « DPA — Tenure à bail », 25 octobre 1985, par. 3 : « Une tenure à bail constitue le droit d'un locataire relatif à un bien corporel loué. Lorsqu'un locataire loue un bien, il acquiert une tenure à bail relativement à ce bien, peu importe s'il a ou non engagé un coût en capital pour ce droit. Cependant, il n'est pas censé avoir acquis un bien amortissable tant qu'il n'a pas engagé un coût en capital pour le bien en question. Il est nécessaire d'établir si certaines conventions apparentes de location sont en réalité des conventions de location ou des conventions soit pour l'achat du bien, soit pour des emprunts (...) ».

<sup>65</sup> REVENU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-324 « Déduction pour amortissement — Bail emphytéotique », 25 mai 1976.

« There is, nevertheless, a distinction between ownership as defined in art. 406 cc. Namely: “the right of enjoying and disposing of things in the most absolute manner . . .” and “ownership” as given to an emphyteutic lessee, just as there is a difference between the rights of an ordinary lessee and an emphyteutic lessee. In the latter comparison, however, there is one common factor and that is the existence of a lease. In my opinion this common factor is sufficient to bring the emphyteutic lease within the term “leasehold interest” as used in the Regulations and I share this view with the Trial Judge. »

Or, cette opinion ne semble pas être partagée par tous les civilistes. Dans un texte portant sur l'emphytéose<sup>66</sup>, M<sup>e</sup> François Frenette, de la Faculté de droit de l'Université Laval, soutient que « la relation entre l'emphytéose et le louage est tout au plus verbale et ne suffit pas à voiler l'élément de réalité dont est empreint le droit d'emphytéose ». À cet égard, il faudra donc vérifier si cette assimilation de l'emphytéose à la tenure à bail est conforme aux principes du *Code civil du Québec*. Dans l'affirmative, afin de conférer un caractère certain à cette règle administrative et jurisprudentielle, il pourrait être possible d'incorporer cette assimilation dans la L.I.R.

## 2.5 Dissociation implicite

La L.I.R. offre l'exemple type d'une loi fédérale de droit public qui se superpose à des rapports de droit privé. Tel que mentionné à plusieurs reprises ci-devant, lorsqu'une disposition de la loi fédérale utilise une notion de droit privé sans la définir ou sans lui donner de signification propre, il faut recourir au droit privé en vigueur dans la province. Le gouvernement fédéral a néanmoins le pouvoir de créer et de définir des concepts ou des institutions juridiques sans égard à leur signification usuelle en droit civil ou en common law. Certes, la jurisprudence en droit fiscal a reconnu le principe de complémentarité du droit civil lorsque les concepts ne sont pas définis dans la législation fiscale<sup>67</sup>. Pourtant, certaines notions telles celles d'« employé », de « travailleur autonome », de « résidence » ou d'« organisme de bienfaisance », bien que non définies dans la loi, sont interprétées et appliquées systématiquement au Québec à la lumière de principes de common law établis par des tribunaux fédéraux. Les principes dégagés des arrêts *Wiebe Door Services Ltd. c. M.N.R.*<sup>68</sup> (qualification d'un travailleur), *Thomson c. M.N.R.*<sup>69</sup> (résidence) ou *Pemsel c. Special Commissioners of Income Tax*<sup>70</sup> (organisme de bienfaisance) sont devenus applicables uniformément à travers le Canada bien qu'ils visent des concepts de droit privé qui varient parfois considérablement du droit civil à la common law.

Cette situation particulière nécessite une réflexion sur le système servant de toile de fond à la législation fiscale fédérale lorsqu'il est question de certains concepts de droit privé. Existe-t-il pour certains cas particuliers un droit fiscal fédéral autonome fondé sur la common law qui écarterait d'emblée les spécificités du droit provincial et principalement du droit civil du Québec? Si oui, comment différencier les concepts ou principes pour lesquels il y a dissociation (explicite ou implicite) de ceux pour lesquels il y a complémentarité avec le droit provincial? Est-il nécessaire de prévoir, pour ces cas, des règles particulières d'interprétation ou encore de définir certains concepts dans la loi?

---

<sup>66</sup> M<sup>e</sup> François FRENETTE, *L'emphytéose*, dans Chambre des notaires du Québec, *Répertoire de droit Nouvelle Série*, Volume 1, Biens — Doctrine — Document 1, p. 31.

<sup>67</sup> Voir par exemple *Queen c. Lagueux & Frère Inc*, 74 D.T.C. 6569, à la page 6572 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *Kingsdale Securities Co. Ltd. c. MNR*, 74 D.T.C. 6674, p. 6692; *Olympia & York Developments Ltd. c. Queen*, 80 D.T.C. 6184, p. 6187.

<sup>68</sup> 87 D.T.C. 5026 (C.F.A.).

<sup>69</sup> [1946] C.T.C. 51 (C.S.C.).

<sup>70</sup> [1891] A.C. 531 (C.L.).

## 2.6 Les concepts de mandataire et de agent

Les lois fiscales fédérales font très souvent référence à la notion de mandataire dans la version française et à celle de *agent* dans la version anglaise. En common law et en droit civil, ces concepts couvrent les cas où une personne agit pour le compte d'une autre. Pourtant, dans chacun des systèmes juridiques, ces termes ont une étendue particulière. Ainsi, en droit civil, le mandat est une institution spécifiquement encadrée par les articles 2130 à 2185 du *Code civil du Québec* alors que le concept d'*agency* en common law semble avoir une portée plus large ou, du moins, il ne semble pas être l'équivalent le plus approprié.

De fait, lorsqu'une loi fédérale, telle la L.I.R., utilise la paire « mandataire »/*agent*, les quatre auditoires juridiques au Canada sont susceptibles d'interpréter ces notions différemment avec toutes les implications que cela pourrait entraîner sur le plan fiscal. Les civilistes francophones se référeront à l'institution du *Code civil* tandis que les civilistes anglophones devront interpréter plutôt le terme *agent* qui, même s'il est utilisé dans le *Code civil*, ne traduit pas comme tel la notion de mandataire. Quant à l'auditoire de common law, celui-ci fera davantage référence à la relation d'*agency* ou encore au sens générique et courant du terme *agent*.

Les études viseront à déterminer si des précisions sont nécessaires dans ce domaine. Les analyses et recommandations sur cette question auront un intérêt en droit domestique mais également au niveau international, puisque l'on retrouve ces mêmes expressions dans plusieurs conventions fiscales.

## 2.7 Harmonisation et droit international

Les conventions fiscales signées entre le Canada et d'autres pays réfèrent à certains concepts de droit privé tels « employé », « agent », « mandataire », « biens immobiliers », *immovable property*. Selon quel système de droit est-ce que ces termes et expressions doivent être interprétés? Par exemple, s'il est nécessaire de qualifier un résident du Canada et du Québec soit comme un employé ou un agent jouissant d'un statut indépendant, quelles règles de droit sont applicables? Qu'en est-il pour un résident d'une autre province?

Dans le même ordre d'idées, un résident du Canada (au sens de la législation fiscale) peut choisir de mettre en place une entité, en vertu de la législation d'un autre pays, qui est inconnue de la législation du Canada et de ses provinces. Aux fins de la détermination de l'incidence fiscale des transactions impliquant une telle entité étrangère ou inconnue ou du traitement fiscal des revenus provenant d'une telle entité, il convient, en tout premier lieu de la qualifier aux fins du droit fiscal canadien. Quel système de droit doit servir de base à la qualification des entités étrangères? Le droit civil du Québec? La common law? Quels facteurs sont pris en considération dans le choix du système juridique?

Enfin, le processus d'harmonisation de la législation fiscale au droit civil de la province de Québec affectera non seulement la législation fiscale mais également les conventions signées entre le Canada et les autres pays. Y a-t-il des modifications ou précisions à apporter à la *Loi sur l'interprétation des conventions fiscales* afin d'assurer son application efficace dans le cadre de l'harmonisation de la législation fiscale fédérale? Y a-t-il un impact de l'adoption d'une terminologie dans la législation fiscale interne différente de celle utilisée dans les conventions fiscales?

## 2.8 Licence

Les lois fiscales fédérales, et particulièrement les lois relatives aux taxes à la consommation, font référence au concept de *licence*. Mais qu'est-ce qu'une *licence*? La common law définit généralement la *licence* comme un acte créant un droit d'utilisation, sans toutefois créer un droit de possession exclusif ni un intérêt dans la propriété :

« A licence is in the nature of a right or privilege to enter upon and use the grantor's land in a certain manner or for a specified purpose. It is a personal right between the licensor and licensee and does not create any estate or interest in the land. »<sup>71</sup>

Prenons l'exemple de l'alinéa 25f) de l'Annexe V de la *Loi sur la taxe d'accise*, qui énumère une série de fournitures exonérées et qui se lit comme suit :

« La fourniture d'immeubles par un organisme de services publics (sauf une institution financière ou un gouvernement), à l'exclusion des fournitures suivantes :

f) les immeubles, sauf les logements provisoires, fournis soit par bail pour une période de moins d'un mois, soit par licence, si la fourniture est effectuée dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise par l'organisme. »

La compréhension de la portée du concept de licence et des différences inhérentes qui le distinguent du bail s'avère dans les circonstances de cette disposition très importante. Dans le cas d'un bail d'une durée d'un mois ou plus, la fourniture est exonérée, alors qu'elle ne l'est pas si l'acte juridique est plutôt qualifié de licence, peu importe sa durée. Dans la province de Québec, lorsqu'un organisme de services publics octroie un tel droit d'utilisation à des contribuables québécois, est-ce que la fourniture du service est exonérée ou taxable en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*? Cette question a été analysée par Revenu Québec, en tant qu'administrateur de la *Loi sur la taxe d'accise* au Québec<sup>72</sup>.

La question soumise aux autorités fiscales consistait à savoir si la fourniture par une marina de droits d'amarrage saisonniers — usage d'un ponton d'amarrage pour la saison — était taxable (bail de moins d'un mois) ou exonérée (licence ou bail d'un mois et plus). D'entrée de jeu, Revenu Québec a rejeté la possibilité qu'un immeuble soit fourni par licence au Québec, ce concept y étant inexistant; son analyse a conséquemment porté exclusivement sur le bail. Revenu Québec conclut que le ponton d'amarrage a été fourni par bail d'une durée de plus de 30 jours, de sorte que la fourniture était exonérée. L'extrait pertinent de la lettre d'interprétation est reproduit ci-après :

« En droit civil, contrairement à ce qui prévaut en common law, le fait que la jouissance d'un bien soit accordée d'une manière exclusive ou pas ne change rien à la qualification du contrat. Les modalités du contrat peuvent différer mais le contrat continuera à se qualifier à titre de contrat de louage.

D'après les faits soumis, nous sommes d'avis que l'usage saisonnier d'un ponton de mouillage constitue la fourniture par bail d'un immeuble pour une durée de plus d'un mois, laquelle fourniture n'est pas visée par l'exception de l'alinéa f) de l'article 25 de la partie VI de l'annexe V de la loi fédérale. Par conséquent, une telle fourniture est exonérée à moins d'être visée par l'une ou l'autre des autres exceptions énumérées à l'article 25 de la partie VI de l'annexe V de la loi fédérale. »

<sup>71</sup> L'Association du Barreau canadien, *Dictionnaire de la common Law : Droit des biens et droit successoral/Canadian Common Law Dictionary: Law of Property and Estates*, Cowansville, Yvon Blais, 1997 (PAJLO).

<sup>72</sup> CCH Tax Works (service d'information fiscale électronique sur Internet), Markham (Ont.), CCH Canadian, interprétation technique 98-0102933 — Fourniture de droits d'amarrage saisonniers, 29 septembre 1998.

Cet exemple démontre clairement que l'harmonisation du concept de « licence » est essentielle si le législateur désire rétablir une certaine équité entre les contribuables québécois et ceux des provinces de common law.

## **Conclusion**

Le programme d'harmonisation de la législation fiscale prend son envol. Un des principaux objectifs du programme en matière fiscale consiste à apporter des solutions aux problèmes les plus aigus découlant de l'interaction entre la législation fiscale et le droit civil de la province de Québec. En réponse aux commentaires de plusieurs auteurs de la province de Québec, nous pouvons affirmer que les ministères de la Justice et des Finances du Canada, ainsi que l'Agence des douanes et du revenu du Canada, sont sensibles aux particularités du droit de la province de Québec et travailleront de concert avec la communauté fiscale et universitaire afin d'adapter la législation fiscale à la réalité québécoise civiliste francophone et anglophone.

Le ministère de la Justice a dressé, à la lumière de la doctrine et de la jurisprudence récentes, une liste des problèmes d'harmonisation qui nécessitent une attention particulière. Praticiens, professeurs et fiscalistes sont invités à soumettre au ministère de la Justice, par l'entremise du comité de l'APFF créé à cette fin, tout problème d'interaction entre le droit civil de la province de Québec et la législation fiscale fédérale. Les pistes de solutions aux divers problèmes feront l'objet de discussions et de consultations avec tous les intervenants de la communauté fiscale dans le cadre du Colloque portant sur l'harmonisation de la législation fiscale, qui se tiendra à l'automne 2001.