

Cour fédérale



Federal Court

Date : 20090429

Dossier : T-1899-07

Référence : 2009 CF 434

Ottawa (Ontario), le 29 avril 2009

En présence de madame la juge Simpson

ENTRE :

**ROBERT M. O. MORRIS et
NEVILLE LEROY SMITH
FIDUCIAIRES DE LA FIDUCIE RCI**

demandeurs

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

défendeur

MOTIFS DU JUGEMENT ET JUGEMENT

[1] Les demandeurs sont les fiduciaires de la fiducie RCI. Ils déclarent que la convention fiscale signée entre le Canada et la Barbade exonère la fiducie du paiement de l'impôt sur les gains en capital au Canada résultant de la disposition des actions de RCI Environnement Inc., parce que la fiducie RCI est une résidente de la Barbade.

CONTEXTE

[2] *L'Accord entre le Canada et la Barbade tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune a été édicté au Canada par la Loi de 1980 sur l'Accord Canada-Barbade en matière d'impôt sur le revenu, S.C. 1980, 1980-81-82-83, ch. 44, Annexe IX (l'Accord).*

[3] L'Accord s'applique aux « personnes » qui sont des résidents d'un État contractant ou de chacun des deux États contractants. À l'alinéa 1c) de l'article III, la définition du terme « personne » comprend les fiducies. L'expression « résident d'un État contractant » est définie au paragraphe 1 de l'article IV dans les termes suivants :

1. Au sens du présent Accord, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue, et les expressions « résident du Canada » et « résident de la Barbade » ont le sens correspondant.

1. For the purposes of this Agreement, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the law of that State, is liable to taxation therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature. The terms "resident of Canada" and "resident of Barbados" shall be construed accordingly.

[4] Le paragraphe 3 de l'article IV traite aussi de la résidence. Il dispose ce qui suit :

3. Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est considérée comme résident de chacun des États contractants, les autorités compétentes des États contractants s'efforceront d'un commun accord de trancher la question et de déterminer les modalités d'application du présent Accord à ladite personne.

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1, a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then the competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement endeavour to settle the question and to determine the mode of application of this Agreement to such person.

[5] Les demandeurs affirment que la fiducie RCI est seulement résidente de la Barbade et que le paragraphe 3 de l'article IV ne s'applique pas en l'espèce. Ils se fondent sur les faits suivants :

1. la fiducie a été créée en vertu des lois de la Barbade;
2. les fiduciaires sont des citoyens et des résidents de la Barbade;
3. les bureaux de la fiducie sont à la Barbade; la fiducie a un employé;
4. la fiducie effectue ses déclarations de revenus à la Barbade;
5. les comptables de la fiducie sont à la Barbade.

[6] La disposition du bien canadien imposable qui a généré les gains en litige dans la présente affaire s'est faite à la suite d'opérations plutôt alambiquées entre des fiducies et des sociétés, qui semblent avoir été entreprises par un homme d'affaires du Québec nommé Lucien Rémillard, dans le but d'une planification de sa succession et des impôts qui y sont reliés.

[7] La planification semble avoir débuté le 28 février 1995, lorsque la société North West Investments a créé une fiducie dans les îles Caïmans dénommée North West Trust (la fiducie des îles Caïmans). La personne derrière North West Investments est inconnue, mais les bénéficiaires de la fiducie des îles Caïmans sont les enfants et les successeurs de Lucien Rémillard, ainsi que leurs conjoints, leurs veuves et veufs, et leurs successeurs. Les enfants de Lucien Rémillard s'appellent Maxime Rémillard et Julien Rémillard. Ils sont tous les deux des résidents du Canada (les enfants Rémillard).

[8] Deux années plus tard, en 1997, deux sociétés ont été créées sous le régime de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*, L.R.C. 1985, ch. C-44, article 1; 1994, ch. 24, article 1(F) (LCSA). Elles étaient : RCI Environnement Inc. et le Centre de Transbordement et de Valorisation Nord-Sud Inc. Ces sociétés spécialisées en élimination des déchets (les sociétés d'élimination) étaient détenues en propriété exclusive par un avocat de Montréal nommé Paul Biron, en fiducie, en vue d'une fiducie devant être créée sous le régime des lois de la Barbade. Il détenait cent actions de chacune des sociétés et chacune des actions valait 1 \$, pour un total de 200 \$. Lucien Rémillard était le seul directeur de chacune des sociétés.

[9] Le 9 juillet 2002, North West Investments a créé une deuxième fiducie, cette fois à la Barbade. Elle se nomme la fiducie RCI (la fiducie de la Barbade). Sa bénéficiaire est la fiducie des îles Caïmans.

[10] Le même jour (le 9 juillet 2002), M^e Biron a transféré les actions des sociétés d'élimination à la fiducie de la Barbade pour la somme de 200 \$.

[11] Le 31 janvier 2006, les sociétés d'élimination ont fusionné sous le régime de la LCSA (la fusion), et ont continué à être exploitées sous le nom RCI Environnement Inc. (RCI). Lors de la fusion, les deux cents actions en cours des sociétés d'élimination ont été annulées et deux cents actions de RCI ont été émises et évaluées à 200 \$.

[12] Le 5 mai 2006, la fiducie de la Barbade a souscrit à la vente de ses deux cents actions de RCI contre la somme de 145 000 000 \$. La date d'effet de la vente était le 31 mai 2006, et le prix d'achat devait être payé au plus tard le 31 décembre 2011. L'acquéreur est une société dénommée Les Investissements Historia Inc. (Historia). Elle a été constituée en vertu de la LCSA, et un de ses actionnaires, seul administrateur est Lucien Rémillard. L'entente sur l'achat d'actions du 31 mai 2006 sera désignée ci-après par « l'opération ».

[13] En résumé, les faits en preuve révèlent que Lucien Rémillard était le seul directeur des sociétés d'élimination et qu'il est le seul directeur de RCI et de Historia.

[14] La circulaire d'information donnant des explications sur l'article 116 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5^e suppl.), ch. 1 (la Loi), au moment de l'opération portait le numéro 72-17R5 et était intitulée « Procédures concernant la disposition de biens canadiens imposables par des non-résidents du Canada — Article 116 » (la circulaire).

[15] Le numéro 1 de la circulaire donne les renseignements généraux suivants :

1. Aux termes de l'article 116, les vendeurs non résidents (ci-après appelés « vendeurs ») qui disposent de certains biens canadiens imposables (voir le numéro 2 ci-dessous), doivent en informer l'Agence du revenu du Canada (ARC) soit avant la disposition des biens, soit dans les 10 jours suivant la disposition des biens. Lorsque l'ARC reçoit un paiement ou une garantie acceptable visant l'impôt exigible à l'égard de tout gain réalisé par le vendeur au moment de la disposition des biens, elle délivre un certificat de conformité au vendeur. Une copie du certificat est également envoyée à l'acheteur. Si l'acheteur ne reçoit pas de certificat de conformité, il est tenu de verser un montant déterminé au receveur général du Canada et est autorisé à retrancher ce montant du prix

d'achat des biens. Toute garantie fournie ou tout paiement fait par le vendeur ou l'acheteur est porté au crédit du compte du vendeur. L'obligation fiscale définitive du vendeur est déterminée au moment de l'établissement de la cotisation de sa déclaration de revenus pour l'année concernée.

[16] Le numéro 7 de la circulaire donne des précisions sur les documents requis, et il explique que le paiement ou la garantie doivent être fournis avant que le certificat puisse être délivré.

7. Le vendeur doit utiliser le bon formulaire autorisé pour informer l'ARC d'une disposition visée à l'article 116. Les formulaires énoncent la procédure à suivre pour déclarer l'opération, pour calculer le gain ou la perte, le revenu, la récupération ou la perte finale, et pour faire le paiement requis au titre de l'impôt. Le vendeur doit aussi fournir tous les renseignements et les documents requis selon la « Liste des documents à annexer » jointe au formulaire autorisé. Il faut absolument que ces renseignements soient fournis pour que le certificat puisse être délivré en temps opportun. Le formulaire d'avis doit être signé par le vendeur. [...]

[17] Toutefois, le numéro 25 de la circulaire traite des exonérations prévues par les conventions fiscales dans des termes quelque peu différents en ce sens qu'il appert que pour demander l'exonération, il n'est pas nécessaire d'avoir fait le paiement du gain ou de la garantie y afférant.

25. L'article 116 ne renferme pas de directives concernant le statut d'exonération en vertu d'une convention fiscale. L'ARC permet toutefois aux vendeurs de se prévaloir d'une exonération en vertu d'une convention fiscale précise au moment où ils produisent un avis de disposition. Les vendeurs doivent mentionner dans l'avis la directive pertinente de la convention fiscale conclue entre le Canada et leur pays de résidence. Afin d'accélérer le traitement de la demande d'exonération, il faut joindre à celle-ci les pièces justificatives nécessaires, lesquelles doivent être fondées sur la convention fiscale en vertu de laquelle l'exonération est demandée. Il peut notamment s'agir d'une preuve de résidence ou d'une preuve que le gain a été déclaré ou sera déclaré dans le pays de résidence du vendeur. Dans certains pays, les autorités fiscales peuvent fournir les attestations requises pour les demandes d'exonération. Consulter la « Liste des documents à

annexer » dans les instructions jointes aux formulaires T2062 et T2062A pour savoir quels documents sont requis.

[Non souligné dans l'original.]

[18] Le numéro 28 de la circulaire traite aussi des exonérations prévues par les conventions fiscales et il est libellé de la façon suivante :

28. L'octroi d'une exonération au moment de l'envoi d'un avis de disposition est le résultat d'une décision discrétionnaire. Le vendeur doit fournir des documents pour appuyer sa déclaration du produit de disposition et du prix de base rajusté du bien qu'il déclare. Le certificat de conformité indiquera que la disposition est exonérée en vertu d'une convention fiscale. Toutefois, le certificat de conformité ne sera délivré que si toutes les autres dettes du vendeur envers l'ARC ont été acquittées.

[Non souligné dans l'original.]

[19] Il ressort donc que la circulaire avait pour but de faire du certificat de conformité (le certificat) l'instrument par lequel les vendeurs étaient informés de l'octroi de l'exonération.

[20] Il ressortait aussi clairement de la circulaire que lorsqu'une exonération en application d'une convention fiscale était demandée, le produit de la disposition et le prix de base rajusté du bien devaient être établis.

[21] Les numéros 39 et 40 de la circulaire décrivent comment le certificat est délivré :

39. L'ARC délivrera le certificat de conformité le plus tôt possible après avoir reçu et validé les renseignements et les pièces justificatives nécessaires, ainsi qu'un paiement ou une garantie acceptable.

40. Une copie du certificat de conformité sera envoyée au vendeur et à l'acheteur. Le certificat protège l'acheteur contre toute obligation fiscale supplémentaire à l'égard de l'avis qui a été produit relativement à la disposition en question. L'obligation fiscale définitive du vendeur relativement à cet avis sera déterminée au moment où le vendeur

produira sa déclaration de revenus, tel que l'exige la *Loi*, pour l'année au cours de laquelle la disposition a eu lieu.

L'EXIGENCE DE L'ARTICLE 116

[22] La fiducie de la Barbade a avisé l'Agence du revenu du Canada de l'opération par une lettre datée du 4 mai 2006 provenant d'avocats de Markham (Ontario) (la lettre), et elle a joint le formulaire T-2062 qui constituait sa demande de certificat pour l'opération, en application de l'article 116 de la Loi.

[23] La lettre ne demandait pas de façon claire l'exonération de l'impôt sur les gains en capital en application de l'Accord. Toutefois, elle mentionnait que le vendeur était la fiducie de la Barbade et des documents étaient joints, lesquels établissaient que la fiducie de la Barbade demandait une exonération en application de la convention fiscale.

[24] Aussi, le formulaire même faisait état d'un gain en capital imposable de 0 \$ même si le gain était de 145 000 000 \$ moins 200 \$. Aucun paiement ni garantie n'ont été joints à la lettre ni fournis plus tard. Si l'on avait fait état d'un impôt à payer, il aurait été égal à 25 % de 144 999 800 \$, soit 36 249 950 \$.

LA POSITION DES DEMANDEURS

[25] Dans leur observation initiale, les demandeurs font valoir que l'article 116 ne s'applique pas aux actions de RCI. Ils déclarent que les actions sont des biens exonérés en application d'une convention fiscale parce qu'ils ont été vendus par la fiducie de la Barbade, qui est résidente à la Barbade. Subsidiairement, les demandeurs avancent que la fiducie de la Barbade a satisfait à toutes les exigences de l'article 116 de la Loi, et qu'elle a le droit d'obtenir immédiatement un certificat établissant l'exonération en application de l'Accord. En particulier, les demandeurs contestent que le défendeur ait quelque pouvoir discrétionnaire que ce soit lorsqu'une exonération est demandée en application d'une convention fiscale, et ils disent que l'énoncé de la circulaire en ce sens est erroné.

LA POSITION DU DÉFENDEUR

[26] Le défendeur soutient que la délivrance d'un certificat confirmant l'exonération en application d'une convention fiscale relève du pouvoir discrétionnaire du ministre, et il incombe à la fiducie de la Barbade de convaincre le ministre du Revenu national que l'Accord s'applique à l'opération.

[27] Le défendeur soutient aussi qu'il peut s'agir en l'espèce d'un cas de double résidence et que l'article IV, paragraphe 3 de l'Accord peut s'appliquer. Même si le défendeur admet que la fiducie de la Barbade est une résidente de la Barbade, le défendeur donne à entendre que l'opération peut

avoir été conclue avec un lien de dépendance. Selon l'article 94 de la Loi, la fiducie de la Barbade peut être réputée résidente du Canada parce que les bénéficiaires de la génération suivante, nommément les enfants Rémillard, sont des résidents du Canada.

[28] Le défendeur a aussi des réserves parce qu'il n'a pas de preuve étayant le prix d'achat de 145 000 000 \$ comme étant la juste valeur du marché des actions RCI au moment de l'opération. Bien que les demandeurs aient suggéré au défendeur de communiquer avec Ressources Environnementales Capital Inc. en vue d'obtenir de cette société la confirmation qu'elle avait négocié avec la fiducie de la Barbade pour l'achat des actions RCI en contrepartie d'une somme comparable, il n'y a pas de preuve de cette communication. Enfin, le défendeur a des réserves sur les points suivants : la valeur estimée de 200 \$ du prix de base rajusté des actions RCI dans la demande de certificat des demandeurs présentée en application de l'article 116; l'identité du client de M^e Biron; le fait qu'aucun impôt n'a été payé lors de la disposition en 2000, lorsque M^e Biron a transféré les actions des sociétés d'élimination à la fiducie de la Barbade pour 200 \$.

[29] Le défendeur a joint M^e Biron, mais M^e Biron a refusé de fournir des renseignements sur les honoraires qui lui avaient été payés ou sur son client.

[30] Le défendeur soutient que parce qu'il n'avait pas eu tous les renseignements requis pour pouvoir traiter ces questions, il était en droit d'estimer qu'il n'était pas convaincu que l'Accord s'appliquait, et qu'il peut, selon son pouvoir discrétionnaire, refuser de délivrer le certificat jusqu'à ce qu'il soit convaincu en ce sens.

[31] Les demandeurs rétorquent qu'ils n'ont été désignés fiduciaires qu'en 2002, et qu'ils n'ont pas de renseignements sur le client de M^e Biron ou sur la valeur des actions des sociétés d'élimination lorsqu'elles ont été constituées en 1997.

[32] Les demandeurs font aussi observer que vers le 12 septembre 2007, ils avaient envoyé tous les documents justificatifs pertinents requis par la circulaire. Ils déclarent que le défendeur procède déjà à la vérification de la fiducie de la Barbade, et, selon une lettre de M. Marc Lemyre du 11 juin 2007, il appert aussi que le défendeur effectue une vérification de l'opération. Les demandeurs font observer que dans le cours des vérifications, le défendeur aura le droit d'obtenir confirmation des renseignements manquants auprès des personnes qui les ont.

ANALYSE

[33] L'article 116 de la Loi est antérieur à l'Accord. L'article 94 de la Loi est une disposition anti-évitement traitant de la résidence présumée, disposition qui, elle aussi, est antérieure à l'Accord.

[34] S'il avait été voulu que ces articles de la Loi s'appliquent malgré l'Accord, je me serais attendue à ce que l'Accord comporte des dispositions qui traitent expressément de leur interaction avec l'exigence d'un certificat et la possibilité de résidence présumée.

[35] En l'absence de telles dispositions, j'en ai conclu que l'Accord est prépondérant, que les décisions sur la résidence et sur les biens exonérés en application d'une convention fiscale doivent être basées exclusivement sur les termes de l'Accord.

[36] Dans ce contexte, les questions en litige sont les suivantes :

- a. De quel pays la fiducie de la Barbade est-elle résidente?
- b. Quelle est l'autorité taxatrice?
- c. Quelle est la portée de l'article 116 et de la circulaire?
- d. Quelle est la réparation appropriée, s'il en existe une, pour les demandeurs?

1. La résidence

[37] Le défendeur admet que la fiducie de la Barbade est à première vue une résidente de la Barbade. Sur la base des faits décrits ci-dessus, elle satisfait aux critères physiques liés à la résidence effective de la nature de ceux décrits à l'article IV, paragraphe 1 de l'Accord, qui parle de « domicile », de « siège de direction » et de « critère de nature analogue ». Selon moi, les critères de nature analogue visent les autres aspects de la présence physique effective, et non pas des notions plus ésotériques telles la résidence présumée.

[38] La question est de savoir si l'article III de l'Accord m'autorise à conclure que la fiducie de la Barbade est aussi une résidente du Canada. D'après moi, il ne m'est pas loisible de tirer une telle conclusion sur la base des faits de la présente affaire, parce que l'article IV, paragraphe 3 restreint

l'examen des dispositions du paragraphe 1 de l'Accord. Cela signifie qu'une conclusion de double résidence doit être basée sur des facteurs physiques effectifs et il n'y a pas de tels facteurs reliant la fiducie de la Barbade au Canada. Par conséquent, la fiducie de la Barbade est uniquement une résidente de la Barbade.

2. L'autorité taxatrice

[39] L'article XIV de l'Accord traite des gains provenant de l'aliénation de biens. Le paragraphe 4 est libellé de la façon suivante :

4. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux qui sont mentionnés aux paragraphes 1, 2 et 3 ne sont imposables que dans l'État contractant dont le cédant est un résident.

4. Gains from the alienation of any property, other than those mentioned in paragraphs 1, 2 and 3 may be taxed only in the Contracting State of which the alienator is a resident

[40] Le défendeur n'a pas fait d'observations selon lesquelles les paragraphes 1, 2 ou 3 s'appliquaient. La Barbade est donc l'autorité taxatrice. Ce pays n'imposait pas les gains en capital au moment de l'opération.

3. L'article 116 et la circulaire

[41] Selon moi, lorsque aucun impôt n'est payable en raison d'une convention fiscale, le défendeur ne devrait pas se servir de l'article 116 de la Loi pour atteindre des objectifs relatifs à l'application de la loi et au recouvrement, quelque louables que soit ces objectifs. Il appert que par l'utilisation de la circulaire, le défendeur voulait étendre le pouvoir conféré par l'article 116 au-delà

de ce que prévoit cet article. L'article 116 de la Loi ne fait aucune référence aux exonérations accordées en application d'une convention fiscale.

[42] Je suis confortée dans mon opinion par l'existence de modifications à la Loi présentées en 2007 qui rendent clair le fait que l'article 116 ne s'applique pas aux biens exonérés d'impôt en application d'une convention fiscale.

4. Réparation

[43] Selon moi, les demandeurs ont droit à une décision ferme du défendeur sur la question de savoir si les actions RCI sont des biens exonérés en application d'une convention fiscale, si on admet que la fiducie de la Barbade est uniquement une résidente de la Barbade.

JUGEMENT

LA COUR STATUE que : le défendeur a jusqu'au 30 juin 2009 pour fournir aux demandeurs une décision écrite donnant suite aux présents motifs, laquelle précisera si oui ou non les actions RCI sont des biens exonérés en raison d'une convention fiscale selon l'Accord.

« Sandra J. Simpson »

Juge

Traduction certifiée conforme
Laurence Endale, LL.M., M.A. Trad.jur.

COUR FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : T-1899-07

INTITULÉ : ROBERT M. O. MORRIS ET AL.
c.
LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

LIEU DE L'AUDIENCE : TORONTO (ONTARIO)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 21 JANVIER 2009

**MOTIFS DU JUGEMENT
ET JUGEMENT :** LA JUGE SIMPSON

DATE DES MOTIFS : LE 29 AVRIL 2009

COMPARUTIONS :

Douglas D. Langley POUR LES DEMANDEURS

Susan Shaughnessy POUR LE DÉFENDEUR

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Wilson Vukelich LLP POUR LES DEMANDEURS
Avocats
Markham (Ontario)

John H. Sims, c.r. POUR LE DÉFENDEUR
Sous-procureur général du Canada