

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20210324

Dossier : A-241-20

Référence : 2021 CAF 62

**CORAM : LA JUGE GAUTHIER
LA JUGE RIVOALEN
LE JUGE LOCKE**

ENTRE :

**SOCIÉTÉ DE FIDUCIE BLUE BRIDGE
INC.**

appellante

et

MINISTRE DU REVENU NATIONAL

intimé

Audience tenue par vidéoconférence en ligne organisée par le greffe
le 9 février 2021.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 24 mars 2021.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LA JUGE RIVOALEN

Y ONT SOUSCRIT :

**LA JUGE GAUTHIER
LE JUGE LOCKE**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20210324

Dossier : A-241-20

Référence : 2021 CAF 62

**CORAM : LA JUGE GAUTHIER
LA JUGE RIVOALEN
LE JUGE LOCKE**

ENTRE :

**SOCIÉTÉ DE FIDUCIE BLUE BRIDGE
INC.**

appelante

et

MINISTRE DU REVENU NATIONAL

intimé

MOTIFS DU JUGEMENT

LA JUGE RIVOALEN

I. Introduction

[1] La Société de fiducie Blue Bridge Inc. (l'appelante) interjette appel d'une décision de la Cour fédérale rendue le 11 septembre 2020 (2020 CF 893) (la Décision) par le juge Lafrenière (le juge). Le juge a rejeté les demandes de jugement déclaratoire et de contrôle judiciaire de

l'appelante et a accueilli les demandes du ministre du Revenu national (le ministre) en vertu du paragraphe 231.7(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.) (la Loi) et de l'article 26 de la *Convention entre le Canada et la France tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, Canada et France, 2 mai 1975, [1976] R.T. Can. No. 30, en sa version modifiée (la Convention).

[2] Cet appel est l'aboutissement de demandes péremptoires de renseignements et de documents (DPR) envoyées par le ministre en vertu du paragraphe 231.2(1) de la Loi aux soins de l'appelante concernant des résidents français qui étaient sous vérification par l'administration fiscale française. La France cherchait l'échange avec le Canada de ces renseignements fiscaux depuis 2012 en vertu de l'obligation prévue à l'article 26 de la Convention.

[3] Le texte de l'article 26 de la Convention, reproduit à l'annexe A de ces motifs, prévoit l'échange de renseignements entre les deux États. Selon cet article, les renseignements requis doivent être *vraisemblablement pertinents* pour appliquer les dispositions de la Convention dans la mesure où *l'imposition prévue n'est pas contraire à la Convention*.

[4] Cet appel porte essentiellement sur l'application de l'article 26 de la Convention aux faits de l'espèce et sur les obligations du ministre concernant les demandes de la France pour des renseignements et des documents portant sur des Trusts dont l'appelante est fiduciaire.

II. Contexte factuel et procédural

[5] Les faits pertinents et les nombreuses étapes ayant mené à l'institution de plusieurs procédures devant la Cour fédérale sont bien exposés par le juge aux paragraphes 8 à 46 de la Décision. Je me contenterai ici de décrire généralement certains éléments essentiels.

[6] Depuis 1975, le Canada et la France sont parties à la Convention qui est basée sur le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). En tant que membre de l'OCDE, le Canada est partie à plusieurs accords internationaux prévoyant l'échange de renseignements fiscaux entre pays. Les pays signataires de tels accords échangent des renseignements fiscaux le plus largement possible et avec transparence, tout en respectant les accords et leur législation interne.

[7] Le ministre est responsable de l'application de ces accords internationaux. Le ministre s'est doté d'une procédure d'examen des demandes d'assistance des États requérants qu'il dit conforme aux principes régissant ces accords.

[8] En 2011, la France adopta la *Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 (Loi rectificative de 2011)* qui semble viser la réforme de la fiscalité du patrimoine au moyen d'un rééquilibrage global des modalités d'imposition des hauts patrimoines, notamment en adaptant l'impôt de solidarité sur la fortune (l'ISF) et en introduisant un prélèvement *sui generis*.

[9] L'appelante est fiduciaire de Trusts canadiens qui ont été visés par quatorze demandes de renseignements faites par la France dans le cadre de vérifications de ses services fiscaux portant sur onze résidents français. Après avoir examiné les demandes, le ministre a transmis à l'appelante des DPR en vertu du paragraphe 231.2(1) de la Loi. Les renseignements exigés incluaient notamment: (1) l'identité du ou des bénéficiaires des Trusts; (2) l'inventaire détaillé des biens, droits et produits capitalisés des Trusts, leur « valeur vénale », ainsi que toute modification, transmission, attribution ou sortie; (3) le montant total des avoirs de certains Trusts; et (4) une copie des bilans et des déclarations T3 des Trusts (Mémoire des faits et du droit de l'appelante au para. 26). L'appelante a fourni certains renseignements portant sur deux des Trusts exigés par le ministre, à l'exception de ceux visant les détails du compte de capital.

[10] Dans le cadre du refus de l'appelante de remettre certains renseignements et documents visés par les DPR, elle a indiqué que ces renseignements, si dévoilés, pourraient mener à une imposition contraire à la Convention. Par conséquent, elle a déposé des demandes de jugement déclaratoire et de contrôle judiciaire auprès de la Cour fédérale en vertu des alinéas 18(1)a) et 18.1(3)b) de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. 1985, c. F-7. En plus de l'annulation des DPR, l'appelante demandait une ordonnance déclarant essentiellement qu'elle n'est pas assujettie aux lois fiscales françaises en tant que fiduciaire des Trusts, et que la Convention ne permet pas de prélever un impôt français sur un capital canadien sans *nexus* avec la France (Décision au para. 47).

[11] Pour sa part, le ministre a demandé à la Cour fédérale des ordonnances d'exécution en vertu du paragraphe 231.7(1) de la Loi. Le texte du paragraphe 231.7(1) de la Loi est également reproduit à l'annexe A de ces motifs.

III. Décision de la Cour fédérale

[12] Le juge a rejeté les demandes de l'appelante parce que selon lui la Cour fédérale n'a pas compétence pour se prononcer sur les déclarations recherchées par l'appelante. Le juge a également conclu que même si la Cour avait compétence, l'appelante n'avait pas démontré que les conditions prescrites pour prononcer un jugement déclaratoire avaient été satisfaites. À cet égard, il note que les questions de l'appelante sont théoriques puisque les vérifications des autorités françaises ne sont pas terminées et n'ont pas encore donné lieu à une cotisation. De plus, le juge a estimé que la France aurait dû être partie aux procédures (Décision aux para. 68-78).

[13] Le juge s'est limité à déterminer si les critères de l'article 26 de la Convention et ceux énoncés au paragraphe 231.7(1) de la Loi ont été satisfaits (Décision au para. 7). Selon lui, ces critères ont été remplis. Il était donc en mesure de rejeter la demande visant l'annulation des DPR et d'exercer son pouvoir discrétionnaire d'ordonner à l'appelante de fournir les renseignements et les documents demandés par le ministre en vertu du paragraphe 231.7(1) de la Loi (Décision aux para. 122-125).

[14] Le juge a ordonné à l'appelante de se conformer aux DPR fondées sur le paragraphe 231.2(1) de la Loi et l'article 26 de la Convention dans un délai de 30 jours ouvrables de la date

du jugement. Il a ordonné à l'appelante de fournir au ministre les renseignements et documents décrits dans les DPR, notamment (1) les renseignements relatifs à l'identification des constituants des Trusts portant sur toutes les personnes qui y ont apporté des biens, des droits ou autres actifs; (2) relativement aux bilans, fournir les renseignements et les documents sous la forme disponible comprenant les informations relatives à la composition des éléments d'actifs et de passifs aux dates mentionnées sur les DPR; et (3) relativement aux inventaires, fournir les renseignements et les documents sous la forme disponible comprenant les informations relatives à l'inventaire aux dates mentionnées sur les DPR.

[15] Par lettre datée du 7 octobre 2020, les parties disent avoir convenu d'un sursis intérimaire du jugement de la Cour fédérale jusqu'à l'audience devant cette Cour. Je comprends de cela que le ministre acceptait de ne prendre aucune mesure si les renseignements et documents visés n'étaient pas produits à la date butoir fixée par la Cour fédérale. Le ministre n'a donc pas répondu à la requête pour sursis faite devant cette Cour en vertu de la Règle 398 des *Règles des Cours fédérales*, D.O.R.S./98-106 (les Règles) que le juge de Montigny avait par ailleurs déclarée non conforme aux Règles dans une directive datée du 2 décembre 2020.

[16] L'appelante demande à cette Cour d'accueillir le présent appel, de casser le jugement de première instance et de rendre un jugement accueillant les demandes de jugement déclaratoire et de contrôle judiciaire. Ayant ainsi annulé les DPR, les demandes du ministre en vertu du paragraphe 231.7(1) de la Loi et l'article 26 de la Convention devraient aussi être rejetées. Si l'appel est rejeté, l'appelante demande à cette Cour d'accorder un sursis de 60 jours pour

l'exécution du jugement de la Cour fédérale afin qu'elle puisse interjeter appel à la Cour Suprême du Canada, le cas échéant.

[17] Pour les motifs qui suivent, je suis d'avis que cet appel devrait être rejeté avec dépens.

IV. Questions en litige

[18] Les questions à trancher sont les suivantes : Le juge a-t-il erré:

- A. en rejetant les demandes de jugement déclaratoire et de contrôle judiciaire de l'appelante?
- B. en rendant les ordonnances de production demandées par le ministre, au motif que les critères prescrits par l'article 26 de la Convention et le paragraphe 231.7(1) de la Loi étaient satisfaits?

V. Norme de contrôle

[19] La première question en litige porte sur l'exercice du pouvoir discrétionnaire du juge de rejeter les demandes de jugement déclaratoire et de contrôle judiciaire. Tel que confirmé par *Corporation de soins de la santé Hospira c. Kennedy Institute of Rheumatology*, 2016 CAF 215, [2017] 1 R.C.F. 331 aux paragraphes 66 et 79, les normes de contrôle énoncées dans *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235 [*Housen*] s'appliquent. Les questions de droit sont examinées selon la norme de la décision correcte et les questions de fait ou mixtes de fait et de droit sont examinées selon la norme de l'erreur manifeste et dominante, sauf lorsqu'une

question de droit peut être isolée et, par conséquent, examinée selon la norme de la décision correcte.

[20] La deuxième question traite du paragraphe 231.7(1) de la Loi. Le paragraphe 231.7(5) de la Loi prévoit un droit d'appel de l'ordonnance rendue par le juge en vertu du paragraphe 231.7(1). L'application de cette disposition soulève une question mixte de droit et de fait qui commande la déférence dans la mesure où il n'est pas possible d'isoler une question de droit; encore les normes de contrôle énoncées dans *Housen* s'appliquent. (Voir aussi *BP Canada Energy Company c. Canada (Revenu national)*, 2017 CAF 61, [2017] 4 R.C.F. 355 au para. 56.)

VI. Analyse

A. *Le juge a-t-il erré en rejetant les demandes de jugement déclaratoire et de contrôle judiciaire de l'appelante?*

[21] L'appelante soulève deux erreurs dans l'analyse du juge.

[22] Elle prétend que le juge a erré en droit au paragraphe 68 de la Décision en refusant ses demandes pour un jugement déclaratoire et contrôle judiciaire au motif que la Cour fédérale n'a pas la compétence requise pour disposer des questions soulevées, alors que les pouvoirs de contrôle et de surveillance des tribunaux en matière d'interprétation et d'application des traités internationaux sont reconnus dans la jurisprudence canadienne.

[23] Selon l'appelante, le juge a aussi commis une erreur de droit en décidant qu'il n'appartient pas à la Cour fédérale de se prononcer sur les déclarations recherchées ou de

trancher les questions demandées en contrôle judiciaire puisque cela requérait de se prononcer sur le fond d'un litige qui oppose réellement l'appelante et la France, et non le ministre. Selon l'appelante, le débat se situe exclusivement entre les parties, au Canada, en vertu de la Convention et des lois canadiennes.

[24] À mon avis, ces prétentions ne peuvent être retenues.

[25] Lue dans son contexte et compte tenu des arguments devant lui, je comprends que le juge s'est prononcé sur la question de la compétence de la Cour fédérale dans le cadre de la demande pour jugement déclaratoire, et non pour le contrôle judiciaire. De toute manière, cette question ne peut être déterminante puisque le juge a aussi conclu que même s'il avait compétence, il n'accorderait pas les remèdes demandés.

[26] À l'égard de la question des demandes pour un jugement déclaratoire général, le juge a conclu que les représentations de l'appelante étaient fondées sur des faits que le ministre n'a pas pu vérifier et parce qu'elles contraindraient le ministre à décider à l'avance de la validité d'éventuelles cotisations françaises sur la base de faits incomplets et d'une connaissance superficielle des lois fiscales de la France (Décision aux para. 75-76).

[27] À mon avis, le juge n'a pas erré en exerçant sa discrétion pour rejeter les demandes de l'appelante. Ici, il n'y a pas de preuve d'expert en droit français et il n'y a aucun doute que la Cour n'était pas saisie de l'ensemble des faits pertinents pour rendre un tel jugement

déclaratoire. Je ne suis pas d'accord avec l'appelante que seul le droit canadien était en jeu dans ses demandes et que le débat n'implique en rien les intérêts de la France.

[28] Les deux parties citent la décision de la Cour fédérale dans *Hillis c. Canada (Procureur général)*, 2015 CF 1082, [2016] 2 F.C.R. 235 [*Hillis*] parce qu'elle a traité d'une question semblable à celle devant cette Cour. Dans *Hillis*, les demanderesses sollicitaient un jugement déclaratoire général et une injonction « prohibitive » permanente empêchant le ministre de recueillir et de communiquer automatiquement aux États-Unis des renseignements fiscaux en vertu de la *Loi de mise en œuvre de l'Accord Canada-États-Unis pour un meilleur échange de renseignements fiscaux*, L.C. 2014, ch. 20, art. 99. La Cour fédérale a trouvé qu'à ce stade, elle n'était pas en mesure de rendre un jugement déclaratoire général qui aurait pour effet juridique d'exempter tous les citoyens canadiens de l'application des lois fiscales américaines en se fondant sur l'exception relative à la double imposition. Elle a aussi noté que l'État contractant n'était pas partie aux procédures. De plus, la Cour a souligné que le ministre ne possédait pas les faits nécessaires, ni l'expertise requise en droit fiscale américain, pour déterminer l'éventuel assujettissement fiscal américain des personnes des États-Unis qui résident au Canada, et la Cour encore moins (*Hillis* aux para. 26, 44, 76). Selon moi, ce raisonnement s'applique aussi à l'appel devant cette Cour puisque nous sommes au stade préliminaire d'échanges de renseignements entre l'État contractant (la France) et le Canada dans le contexte d'une convention, et non la détermination d'une obligation fiscale.

[29] Quant aux demandes de contrôle judiciaire de l'appelante, il est vrai qu'en général, les décisions du ministre d'émettre des DPR peuvent faire l'objet d'un contrôle judiciaire. Toutefois,

la Cour peut refuser d'intervenir dans le processus administratif et peut refuser d'accorder un recours pour des raisons autres que le bien-fondé de la demande de contrôle judiciaire. À mon avis, le juge n'a pas erré en choisissant de ne pas se prononcer sur le fond de ces demandes et en exerçant sa discrétion de les rejeter.

[30] Bref, l'appelante ne m'a pas convaincue que le juge a erré en refusant les demandes de jugement déclaratoire et de contrôle judiciaire.

B. *Le juge a-t-il erré en rendant les ordonnances de production demandées par le ministre, au motif que les critères prescrits par l'article 26 de la Convention et le paragraphe 231.7(1) de la Loi étaient satisfaits?*

(1) La position de l'appelante quant à l'application de l'article 26 de la Convention

[31] Le juge a rendu l'ordonnance de production demandée par le ministre au motif que les critères prescrits par l'article 26 de la Convention et le paragraphe 231.7(1) de la Loi étaient satisfaits. L'article 26 de la Convention prévoit que les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements *vraisemblablement pertinents* pour appliquer les dispositions de la Convention. Le juge a conclu, selon les faits devant lui, que les renseignements demandés par la France étaient vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention. De plus, le juge a accepté la proposition du ministre que l'objectif premier de l'article 26 de la Convention est de ne pas restreindre la portée de l'échange de renseignements, mais de le favoriser dans la mesure la plus large possible (Décision aux para. 20, 91).

[32] Traitant de la question des critères prescrits par l'article 26 de la Convention, l'appelante formule plusieurs arguments écrits. Je reprendrai les plus importants.

[33] L'appelante maintient que le juge a erré en droit au moment d'identifier les normes juridiques applicables à l'interprétation de l'article 26 de la Convention puisqu'il se limite à un seul de ses objectifs, soit de « favoriser dans la mesure la plus large possible la portée de l'échange de renseignements », et puisqu'il l'applique sans distinction aux critères de la « pertinence vraisemblable » et de « l'imposition [projetée non] contraire à la Convention » (Décision aux para. 20, 91). Essentiellement, elle prétend que sans tenir compte de ces deux critères importants, le juge ne pouvait pas rendre les ordonnances demandées par le ministre en vertu du paragraphe 231.7(1).

[34] L'appelante ajoute que le juge a erré en droit en ne tirant aucune conclusion par rapport au deuxième critère, mettant seulement l'accent sur celui de la « pertinence vraisemblable » (Décision aux para. 114-115). L'appelante souligne que le ministre a admis que le deuxième critère s'apprécie selon une norme objective et qu'il a admis ne pas avoir procédé à une analyse approfondie de ce critère dans le cadre de sa procédure d'examen des demandes.

[35] Par conséquent, l'appelante soutient que lorsque le ministre reçoit une demande d'assistance d'un État étranger en vertu d'une convention fiscale, il lui incombe de vérifier que les critères prévus aux conventions soient remplis avant de transmettre l'information demandée. Selon l'appelante, si le récipiendaire d'une DPR considère que le ministre a manqué à cette obligation, il revient au ministre, et sinon, à la Cour fédérale, d'effectuer l'analyse nécessaire du

deuxième critère de l'article 26 de la Convention pour déterminer si l'imposition de la *Loi rectificative de 2011* est contraire à la Convention, ce qui n'a pas été fait. L'appelante prétend que ce manque d'analyse du deuxième critère constitue une erreur de droit.

[36] Durant l'audience devant cette Cour, l'appelante a mis beaucoup d'accent sur le fait que le juge a erré parce qu'il ne s'est pas penché sur le deuxième critère, c'est-à-dire la possibilité d'une imposition contraire à la Convention. Je comprends des arguments de l'appelante qu'elle prétend que c'est le rôle du ministre de s'assurer que la France n'imposera pas les résidents français visés de façon contraire à la Convention, et ce, avant même que la France ait eu l'opportunité de compléter son examen du dossier des contribuables français. Elle argumente que ce sont indirectement les actifs de l'appelante, le capital des Trusts, qui seront assujettis à une imposition par la France et que, par conséquent, il y aura érosion de l'assiette fiscale canadienne sur des biens qui sont la propriété de résidents canadiens. En l'espèce, les Trusts sont établis au Canada, mais certains des bénéficiaires étaient résidents français lors des années d'imposition pertinentes. L'appelante allègue que le patrimoine des Trusts au complet peut être assujetti à l'impôt français, selon la *Loi rectificative de 2011*. Elle prétend que la *Loi rectificative de 2011* rattache l'ensemble des biens des Trusts étrangers à un constituant ou un bénéficiaire français afin de les soumettre aux règles de l'ISF. Si les renseignements demandés par la France sont fournis par le ministre, il y a possibilité d'une imposition contraire à la Convention.

(2) La position de l'appelante quant à l'application du paragraphe 231.7(1) de la Loi

[37] Pour ce qui est du paragraphe 231.7(1) de la Loi, les parties sont d'accord que trois conditions doivent être remplies pour que le juge puisse exercer le pouvoir discrétionnaire conféré par cette disposition. Le juge doit être convaincu que (1) l'appelante est tenue de fournir les renseignements ou les documents demandés par le ministre et que le ministre a agi à des fins liées à l'administration ou l'exécution de la Convention; (2) l'appelante n'a pas fourni les renseignements ou les documents; et (3) les renseignements ou documents ne sont pas protégés par le secret professionnel de l'avocat (*Canada (Revenu national) c. Chamandy*, 2014 CF 354, 452 F.T.R. 261 aux para. 27-29).

[38] L'appelante soutient que le juge a erré en droit en concluant que les devoirs du ministre en matière d'analyse des demandes d'assistance de la France se limitaient strictement au moment de leurs réceptions et qu'il n'appartenait pas au ministre, ni à la Cour fédérale, d'effectuer une nouvelle analyse de celles-ci fondée sur la preuve administrée par l'appelante. L'appelante prétend de plus que la conformité de ces demandes ne s'appréciait pas qu'au moment où les DPR ont été émises, aux fins de la demande d'ordonnance. Selon l'appelante, les demandes d'assistances doivent être analysées en continu, à la lumière de l'ensemble de la preuve présentée par les contribuables canadiens.

(3) Analyse de l'application de l'article 26 de la Convention

[39] À mon avis, malgré les arguments intéressants avancés par l'appelante dans son mémoire des faits et du droit et durant l'audience, je ne peux en retenir aucun.

[40] D'abord, en considérant l'application de l'article 26 de la Convention, le juge était satisfait que le ministre a examiné les DPR de la France en accord avec les principes applicables compte tenu du dossier devant lui et qu'elles répondaient correctement aux critères de l'article 26 de la Convention.

[41] Je ne suis pas convaincue que le juge a commis une erreur de droit. Je suis d'avis que même si l'appelante soulève des questions quant à la conformité des régimes fiscaux français avec la Convention, je ne suis pas en mesure de conclure, à ce stade-ci, et sur la base du dossier d'appel devant cette Cour, que les cotisations éventuelles seront en contravention de la Convention. Je n'accepte pas les prétentions de l'appelante selon lesquelles il y a eu erreur de droit puisqu'à mon avis, le juge n'était pas en mesure de déterminer de façon concluante la question de l'imposition contraire envisagée par la France. En l'espèce, l'appelante n'a pas déposé de preuve d'expert en droit français. Ce fait devait être établi par une preuve satisfaisante. Il est donc impossible pour le juge de se prononcer sur l'effet de la *Loi rectificative de 2011*. De plus, nous ne sommes pas au stade de la cotisation puisque les renseignements demandés ne sont toujours pas dévoilés.

[42] En effet, les DPR demandées par la France servent à déterminer si l'un des régimes suivants s'applique : l'impôt sur le revenu, l'impôt sur l'ISF et le prélèvement *sui generis* et les droits de donation, mutation et/ou succession (Dossier d'appel, Vol. 23-B, p. 4460-1). Le ministre souligne que l'appelante ne remet pas en question que des cotisations sur les revenus des résidents français ou sur les droits de donation, de mutation et/ou de succession ne seraient pas contraires à la Convention. En effet, la position de l'appelante, en ce qui concerne l'impôt

sur le revenu, est qu'il n'y a pas d'information supplémentaire requise pour cotiser (Dossier d'appel, Vol. 3-A, p. A-411).

[43] Ensuite, l'appelante allègue que le juge a commis une erreur de droit en omettant d'analyser les principes en vertu desquels la France prétend pouvoir assujettir à l'impôt français les biens détenus par les Trusts malgré la Convention et qu'il s'agit d'une tentative de la France de contourner la Convention. Selon l'appelante, la fiction juridique introduite par la France par le biais de la *Loi rectificative de 2011*, en rattachant l'ensemble des biens d'une société de fiducie étrangère à un constituant ou un bénéficiaire français afin de les soumettre aux règles de l'ISF serait à l'encontre de l'article 22(6) de la Convention car, selon cet article, seul le Canada a la juridiction exclusive pour imposer le capital des fiducies canadiennes. En effet, il y a désaccord sur l'effet de l'application du régime d'ISF envisagé et à savoir si cette application est en contravention de l'article 22 de la Convention. L'autorité française considère que certains biens reçus ou placés par des contribuables français dans une fiducie étrangère peuvent être assujettis à l'impôt français même s'ils sont situés au Canada, sans contrevenir à la Convention (Dossier d'appel, Vol 23-B, p. B-4460-1). En plus, la France ne nie pas que les conventions fiscales internationales ont préséance sur certaines règles de territorialité énoncées dans la *Loi rectificative de 2011* (Dossier d'appel, Vol 32-B, p. B-6282).

[44] À mon avis, non seulement y a-t-il une insuffisance de preuve portant sur le droit français pour trancher cette question juridique, mais également, l'argument de l'appelante repose sur des faits qui n'ont pas été vérifiés et ne pouvaient l'être à ce stade par le ministre. Le ministre n'a pas vérifié l'identité des constituants des Trusts ni le lieu où les biens des Trusts sont situés. Par

conséquent, les représentations de l'appelante doivent être rejetées. L'appelante ne conteste pas que les personnes identifiées par la France et faisant l'objet de ses vérifications sont bien des résidents français.

[45] Dans le même ordre d'idée, l'appelante maintient que le juge commet une erreur de droit en omettant de conclure que l'imposition projetée par la France est contraire à la Convention lorsqu'il note que l'administration fiscale française avait indiqué au ministre que les biens placés dans une fiducie étrangère peuvent être assujettis à l'impôt français en vertu de ses lois, alors qu'il reconnaît pourtant le principe de la préséance des conventions fiscales sur le droit interne des États.

[46] Encore une fois, je ne constate pas d'erreur. Le juge a fait référence au droit interne de la France afin de répondre à la prétention de l'appelante voulant que les DPR soient basées sur des informations erronées et sur l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations requises, et non pour déterminer si l'impôt projeté est contraire à la Convention (Décision aux para. 108-113). Je ne vois pas de contradiction dans l'analyse du juge. Il ne prétend pas non plus que la France puisse déroger à la Convention en vertu de son droit interne.

[47] Par ailleurs, le raisonnement du juge, en rejetant l'interprétation de l'appelante des devoirs du ministre d'analyser les demandes d'assistance, n'est pas basé sur la continuité de l'obligation, mais plutôt sur le degré d'analyse requis pour satisfaire une telle obligation. Le juge a conclu, avec raison, que l'obligation d'une recherche et analyse approfondie des faits et du droit de l'État requérant entraverait le fonctionnement adéquat et efficace des dispositions de la

Convention (Décision au para. 89). C'est surtout l'intensité de l'obligation du ministre tel que proposée par l'appelante, et non le moment où elle se matérialise, que le juge a rejetée.

[48] De toute façon, il est clair que le juge, en concluant que le ministre a bien appliqué la norme de la pertinence vraisemblable, a considéré toute la preuve administrée par l'appelante et pas seulement les faits dont le ministre était saisi au moment de l'émission des DPR (Décision au para. 94). À mon avis, le juge n'a commis aucune erreur en omettant d'analyser la validité du régime fiscal français compte tenu du dossier devant lui.

[49] Or, le juge a reconnu qu'une fois les cotisations émises, s'il en est, les contribuables français pourront s'y opposer devant les instances compétentes françaises, et ceux-ci, ou l'appelante, pourront formuler une demande d'assistance auprès des autorités compétentes en vertu de l'article 25 de la Convention (Décision au para. 66). À ce moment, le ministre sera en mesure de prendre une position éclairée quant à la validité du régime.

(4) Analyse de l'application du paragraphe 231.7(1) de la Loi

[50] Quant à l'application du paragraphe 231.7(1) de la Loi, le juge s'est assuré, compte tenu du dossier d'appel devant lui, que les faits mis en preuve satisfaisaient aux conditions prévues au paragraphe suivant la prépondérance des probabilités (*Roofmart Ontario Inc. v. Canada (National Revenue)*, 2020 CAF 85, 448 D.L.R. (4th) 437 au para. 21; *Canada (ministre du Revenu national) c. Lee*, 2016 CAF 53, 481 N.R. 100 aux para. 5-6). À mon avis, le juge n'a pas erré en concluant que c'était le cas et en exerçant son pouvoir discrétionnaire en faveur du ministre (Décision aux para. 82, 121). Ici, selon les faits, les conditions du paragraphe 231.7(1)

sont satisfaites vu que (1) l'appelante est tenue de fournir les renseignements ou les documents demandés par le ministre et que le ministre a agi à des fins liées à l'administration ou à l'exécution de la Convention; (2) l'appelante n'a pas fourni les renseignements ou les documents; et (3) les renseignements ou documents ne sont pas protégés par le secret professionnel de l'avocat.

[51] Compte tenu du dossier d'appel devant lui, le juge n'a pas commis d'erreur en exerçant son pouvoir discrétionnaire en faveur du ministre en vertu du paragraphe 231.7(1) de la Loi.

VII. Conclusion

[52] En somme, le juge n'a commis aucune erreur qui justifierait notre intervention en rejetant les demandes de jugement déclaratoire et de contrôle judiciaire. Il n'a pas non plus commis d'erreur en accueillant les demandes d'ordonnances du ministre parce que l'appelante n'a pas fourni les renseignements ou documents conformément à l'article 26 de la Convention. Le juge a bien interprété la Convention et l'appelante ne m'a pas convaincue que, le cas échéant, toute cotisation éventuelle par la France irait à l'encontre de la Convention.

[53] Pour tous ces motifs, j'estime que l'appel doit être rejeté, avec dépens.

A. Sursis d'exécution

[54] À la fin de l'audience devant cette Cour, l'appelante a demandé une ordonnance de sursis d'exécution en vertu de la Règle 398 des Règles advenant un rejet de son appel. Elle n'a présenté

aucun argument sauf son droit de porter notre décision en appel devant la Cour suprême. Je note que le dossier de requête déposé devant cette Cour le 6 octobre 2020 ne traite pas directement de cette question et la Règle 398 ne s'y applique pas. De plus, compte tenu des irrégularités notées par le juge de Montigny et l'entente conclue entre les parties, le ministre n'a pas déposé de dossier de réponse. Par conséquent, je ne propose pas d'accorder cette demande de sursis.

Toutefois, en tenant compte de l'entente entre les parties, je reconnais qu'il serait peut-être dans l'intérêt de la justice de donner une opportunité à l'appelante de se conformer au jugement de la Cour fédérale rendue le 11 septembre 2020. Donc j'accorderais à l'appelante un délai de 30 jours, à partir de la date de ce jugement, pour se conformer au jugement de la Cour fédérale. Ce délai permettra à l'appelante de déposer une demande d'autorisation d'appel et de choisir la démarche appropriée pour préserver ses droits, s'il en est, en vertu des règles de la Cour Suprême.

« Marianne Rivoalen »

j.c.a.

«Je suis d'accord.

Johanne Gauthier j.c.a.»

«Je suis d'accord.

George R. Locke j.c.a.»



ANNEXE A

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985), ch. 1 (5e suppl.)

Income Tax Act, R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)

**Production de documents ou
fourniture de renseignements**

**Requirement to provide documents
or information**

231.2(1) Malgré les autres dispositions de la présente loi, le ministre peut, sous réserve du paragraphe (2) et, pour l'application ou l'exécution de la présente loi (y compris la perception d'un montant payable par une personne en vertu de la présente loi), d'un accord international désigné ou d'un traité fiscal conclu avec un autre pays, par avis signifié à personne ou envoyé par courrier recommandé ou certifié, exiger d'une personne, dans le délai raisonnable que précise l'avis :

231.2(1) Notwithstanding any other provision of this Act, the Minister may, subject to subsection (2), for any purpose related to the administration or enforcement of this Act (including the collection of any amount payable under this Act by any person), of a listed international agreement or, for greater certainty, of a tax treaty with another country, by notice served personally or by registered or certified mail, require that any person provide, within such reasonable time as is stipulated in the notice,

a) qu'elle fournisse tout renseignement ou tout renseignement supplémentaire, y compris une déclaration de revenu ou une déclaration supplémentaire;

(a) any information or additional information, including a return of income or a supplementary return;
or

b) qu'elle produise des documents.

(b) any document.

[...]

...

Ordonnance

Compliance order

231.7(1) Sur demande sommaire du ministre, un juge peut, malgré le paragraphe 238(2), ordonner à une personne de fournir l'accès, l'aide, les renseignements ou les documents que le ministre cherche à obtenir en

231.7(1) On summary application by the Minister, a judge may, notwithstanding subsection 238(2), order a person to provide any access, assistance, information or document sought by the Minister under section

vertu des articles 231.1 ou 231.2 s'il est convaincu de ce qui suit :

a) la personne n'a pas fourni l'accès, l'aide, les renseignements ou les documents bien qu'elle en soit tenue par les articles 231.1 ou 231.2;

b) s'agissant de renseignements ou de documents, le privilège des communications entre client et avocat, au sens du paragraphe 232(1), ne peut être invoqué à leur égard.

[...]

Appel

231.7(5) L'ordonnance visée au paragraphe (1) est susceptible d'appel devant le tribunal ayant compétence pour entendre les appels des décisions du tribunal ayant rendu l'ordonnance. Toutefois, l'appel n'a pas pour effet de suspendre l'exécution de l'ordonnance, sauf ordonnance contraire d'un juge du tribunal saisi de l'appel.

Convention entre le Canada et la France tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, Canada et France, 2 mai 1975, [1976] R.T. Can. No. 30

Article 26 Échange de renseignements

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente

231.1 or 231.2 if the judge is satisfied that

(a) the person was required under section 231.1 or 231.2 to provide the access, assistance, information or document and did not do so; and

(b) in the case of information or a document, the information or document is not protected from disclosure by solicitor-client privilege (within the meaning of subsection 232(1)).

...

Appeal

231.7(5) An order by a judge under subsection (1) may be appealed to a court having appellate jurisdiction over decisions of the court to which the judge is appointed. An appeal does not suspend the execution of the order unless it is so ordered by a judge of the court to which the appeal is made.

Convention Between Canada and France for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, Canada and France, May 2 1975, [1976] R.T. Can. No. 30

Article 26 Exchange of information

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to

Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.

2. Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts, par les procédures ou poursuites concernant les impôts, par les décisions sur les recours relatifs aux impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent faire état de ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant ;

b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la

the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or the prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to taxes, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

a) to carry out administrative measures at variance with the laws and the administrative practice of that or of the other Contracting State;

b) to supply information that is not obtainable under the laws or in the

base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant ;

c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément à cet article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un État contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. En aucun cas, les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété dans une personne.

normal course of the administration of that or of the other Contracting State; or

c) to supply information that would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though the other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or fiduciary capacity or because the information relates to ownership interests in a person.

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-241-20
INTITULÉ : SOCIÉTÉ DE FIDUCIE BLUE
BRIDGE INC. c. MINISTRE DU
REVENU NATIONAL
LIEU DE L'AUDIENCE : PAR VIDÉOCONFÉRENCE EN
LIGNE
DATE DE L'AUDIENCE : LE 9 FÉVRIER 2021
MOTIFS DU JUGEMENT : LA JUGE RIVOALEN
Y ONT SOUSCRIT : LA JUGE GAUTHIER
LE JUGE LOCKE
DATE DES MOTIFS : LE 24 MARS 2021

COMPARUTIONS :

Nicolas X. Cloutier
Samuel Julien
POUR L'APPELANTE

Pierre Lamothe
Chantal Roberge
Nancy Azzi
POUR L'INTIMÉ

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

McCarthy Tétrault S.E.N.C.R.L., s.r.l.
Montréal (Québec)
POUR L'APPELANTE

Nathalie G. Drouin
Sous-procureur général du Canada
POUR L'INTIMÉ