

Cour d'appel
fédérale



Federal Court
of Appeal

Date : 20101021

**Dossiers : A-428-09
A-429-09**

Référence : 2010 CAF 280

**CORAM : LE JUGE NOËL
LA JUGE SHARLOW
LA JUGE LAYDEN-STEVENSON**

Dossier : A-428-09

ENTRE :

PAUL ANTLE

appellant

et

SA MAJESTÉ LA REINE

Intimée

Dossier : A-429-09

ENTRE :

LA FIDUCIE AU PROFIT DU CONJOINT RENEE MARQUIS-ANTLE

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue à Vancouver (Colombie-Britannique), le 19 octobre 2010.

Jugement rendu à Vancouver (Colombie-Britannique), le 21 octobre 2010.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE NOËL

Y ONT SOUSCRIT :

LA JUGE SHARLOW
LA JUGE LAYDEN-STEVENSON

Cour d'appel
fédérale



Federal Court
of Appeal

Date : 20101019

**Dossiers : A-428-09
A-429-09**

Référence : 2010 CAF 280

**CORAM : LE JUGE NOËL
LA JUGE SHARLOW
LA JUGE LAYDEN-STEVENSON**

Dossier : A-428-09

ENTRE :

PAUL ANTLE

appellant

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Dossier : A-429-09

ENTRE :

LA FIDUCIE AU PROFIT DU CONJOINT RENEE MARQUIS-ANTLE

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE NOËL

[1] Il s'agit de deux appels visant les jugements prononcés le 18 septembre 2009 par lesquels le juge Miller de la Cour canadienne de l'impôt (le juge de la Cour de l'impôt) a rejeté l'appel interjeté par M. Antle (l'appelant) et annulé l'appel interjeté par la fiducie au profit du conjoint Renee Marquis-Antle (la fiducie) à l'encontre de cotisations établies à leur égard par le ministre du Revenu national (le ministre) en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (la Loi) relativement à l'année d'imposition 1999.

[2] Le 12 novembre 2009, notre Cour a ordonné la réunion des deux appels. Les motifs exposés ci-dessous tranchent les deux appels et seront versés dans le dossier A-428-09. Une copie de ces motifs constituera les motifs du jugement dans le dossier A-429-09.

[3] Les cotisations en question résultent de la vente d'actions par l'appelant à un acheteur sans lien de dépendance. Dans le but de soustraire à l'impôt les gains en capital en résultant, l'appelant a mis au point un plan connu dans les milieux fiscaux comme la stratégie de majoration du coût des biens en immobilisation. En résumé, ce plan visait l'établissement par l'appelant d'une fiducie à la Barbade au profit de son épouse, le transfert des actions en cause à la fiducie, laquelle les vendrait alors à son épouse qui les revendrait ensuite à l'acheteur sans lien de dépendance. Ces transactions devaient avoir lieu l'une à la suite de l'autre au cours de la

même journée afin que le produit de disposition se retrouve le lendemain dans l'entreprise nouvellement constituée de l'appelant, au moyen d'un prêt de son épouse. Les documents censés donner effet à ce plan ont été signés le 14 décembre 1999 et il appert que la fiducie s'est terminée au début de l'année 2000 sur paiement provenant du compte en fiducie.

[4] Compte tenu de l'interaction entre certaines dispositions de la Loi et de l'Accord Canada-Barbade en matière d'impôts sur le revenu (l'Accord), l'appelant et la fiducie ont produit leurs déclarations de revenu respectives en tenant pour acquis qu'aucun impôt n'était exigible au Canada en conséquence de ces transactions. On s'accorde pour dire que, n'eût été ce plan, des gains en capital imposables s'élevant à 1 299 821 \$ auraient été réalisés par l'appelant en conséquence de la vente des actions à l'acheteur sans lien de dépendance.

[5] Dans la première cotisation, le ministre n'a pas tenu compte de la vente intermédiaire des actions à la fiducie, notamment parce que la fiducie n'était pas constituée valablement, et a assujéti l'appelant à l'impôt en se fondant sur l'hypothèse portant que les actions avaient été vendues directement à l'acheteur sans lien de dépendance. Dans la deuxième cotisation, le ministre s'est fondé sur l'hypothèse alternative portant que la fiducie a fait l'acquisition des actions avant qu'elles ne soient vendues à l'acheteur sans lien de dépendance, et qu'elle est assujéti à l'impôt applicable.

[6] Le juge de la Cour de l'impôt a conclu que la fiducie n'était pas valablement constituée parce que la certitude d'intention et la certitude de l'objet n'étaient pas présentes et que, en tout

état de cause, aucune action n'avait été transférée à la fiducie. Il a ensuite exprimé l'opinion incidente que la fiducie n'était pas un trompe-l'œil. À titre subsidiaire, il a également conclu en opinion incidente que le résultat obtenu constituait un abus dans l'application de la Loi et de l'Accord et que, sur le fondement de la règle générale d'anti-évitement (article 245), il ne fallait pas tenir compte de la vente des actions à la fiducie. Compte tenu de cette conclusion, il a maintenu la cotisation établie à l'égard de l'appelant et annulé celle qui avait été établie à l'égard de la fiducie.

[7] Au soutien de son appel, l'appelant fait valoir que le juge de la Cour de l'impôt s'est fondé sur un critère juridique erroné pour établir si la fiducie avait été validement constituée, et que le juge a conclu à tort qu'il y avait eu abus dans l'application de la Loi et de l'Accord. La fiducie soutient de son côté qu'elle était validement constituée et que la cotisation établie à son égard aurait dû être annulée pour la seule raison que la fiducie était dissoute au moment de la cotisation et que la Loi ne confère pas au ministre le pouvoir d'établir une cotisation à l'égard d'une fiducie qui n'existe plus.

[8] Pour trancher les appels, il n'est pas nécessaire d'aller plus loin que la conclusion du juge de la Cour de l'impôt selon laquelle la fiducie n'était pas validement constituée. Voici ce qu'a dit le juge de la Cour de l'impôt à cet égard (au paragraphe 49 de ses motifs) :

Force est de conclure que [l'appelant] ne voulait pas vraiment confier des actions en fiducie [au fiduciaire]. [L'appelant] a simplement signé des documents sur l'avis de ses conseillers professionnels en comptant que cela lui permît d'éviter l'impôt au Canada. Je conclus que, le 14 décembre, [l'appelant] n'a jamais voulu perdre le contrôle des actions ou de l'argent provenant de la vente. Lorsqu'il a cherché à constituer la fiducie, il savait

que rien ne pouvait perturber ou ne perturberait les étapes de la stratégie. Cela n'indique pas une intention de constituer une fiducie discrétionnaire. À vrai dire, on n'a pas réussi à me convaincre que [l'appelant] se rendait même pleinement compte qu'il était important de constituer une fiducie discrétionnaire si ce n'est qu'il se rendait compte du résultat qui pourrait en découler. Vu les actes de [l'appelant] et les circonstances, je ne saurais conclure que le fait de signer l'acte de fiducie, tel qu'il était libellé, indiquait une véritable intention de faire apport des actions à une fiducie discrétionnaire. À mon avis, le libellé de l'acte de fiducie lui-même, aussi clair puisse-t-il être, n'est d'aucun secours à [l'appelant]. Il ne reflète pas ses intentions. [...]

[Non souligné dans l'original.]

[9] L'appelant ne conteste pas qu'il n'a jamais eu l'intention de confier au fiduciaire le contrôle des actions ou un pouvoir discrétionnaire sur ces actions. L'appelant ne conteste pas non plus la conclusion de fait du juge de la Cour de l'impôt selon laquelle, compte tenu de toutes les circonstances, la certitude d'intention était absente en l'espèce. Il conteste la conclusion du juge de la Cour de l'impôt uniquement parce qu'elle est fondée sur des circonstances qui sont étrangères à l'acte de fiducie, lequel est par ailleurs clair et non équivoque. Il prétend que cela équivaut à une erreur de droit.

[10] À l'appui de sa prétention, l'appelant se reporte aux arrêts anglais *Knight v. Knight* (1840), 49 E. R. 58, 3 Beav. 148, et *Knight v. Broughton* (1843), 8 E. R. 1195 (HL). Je ne crois pas que ces décisions soient favorables à la thèse de l'appelant. L'énoncé dans le passage invoqué par l'appelant est formulé comme étant [TRADUCTION] « une règle générale » (*Knight v. Knight*, à la page 68) et est suivi par des mots qui donnent à penser que le contexte demeure pertinent (*idem*).

[11] Il serait étonnant que les tribunaux soient liés par l'intention officiellement exprimée par les parties sans pouvoir porter attention aux circonstances, y compris la conduite des parties, pour décider si l'intention d'établir une fiducie est présente. Dans *Fraser c. Ministre du Revenu national*, 91 DTC 5123, le juge Reed a dit à la page 5128 qu'il fallait tenir compte des documents écrits et de la conduite des parties pour déterminer leur intention :

De toute façon, l'intention se dégage de l'ensemble des éléments de preuve, y compris la conduite des parties et le libellé des documents qu'elles se sont transmis, et non uniquement du point de vue subjectif d'une seule personne.

En appel, (95 DTC 5685), notre Cour a réitéré que la question de savoir si une fiducie avait été créée devait être tranchée sur le fondement des faits de l'affaire attestés par les documents ainsi que la conduite des parties.

[12] Les tribunaux canadiens semblent avoir généralement adopté la méthode du critère fondé sur l'ensemble des circonstances et non seulement sur le texte des actes de fiducie. Par exemple, dans *Mohr v. C.J.A.*, (1991) E.T.R. 12, la Cour d'appel de la Colombie-Britannique a statué ainsi (page 13) :

[TRADUCTION]

Bien que les termes « fiducie », « fiduciaires » et « acte de fiducie » figurent dans l'entente, laquelle comporte en outre un renvoi obscur à [TRADUCTION] « une disposition relative à la liquidation en matière de fiducie conforme à la *Trust Act* de la C.-B. en vigueur », ces termes et ces expressions ne permettent pas de trancher la question en litige. Il revient à la Cour d'interpréter l'entente en tenant compte des faits de l'affaire pour déterminer [TRADUCTION] « objectivement le “but” de la transaction ».

[Non souligné dans l'original.]

[13] Cette méthode a également été suivie par la Cour du Banc de la Reine de l'Alberta dans *Canada Trust Co. v. Pricewaterhouse Ltd. et al.* (2001), 288 A. R. 387, et dans *McEachren v. Royal Bank* (1990), 24 A.C.W.S. (3d) 731, [1991] 2 W.W.R. 702. Enfin, dans l'arrêt *Air Canada c. M & L Travel Ltd.*, [1993] 3 R.C.S. 787, invoqué par l'appelant, la Cour suprême indique que le texte de l'acte de fiducie exprime « l'intention de créer une fiducie », mais elle tient ensuite compte de la conduite des parties, et non seulement du texte (paragraphe 30).

[14] À mon avis, il était loisible au juge de la Cour de l'impôt de tenir compte de la conduite de l'appelant et des faits de l'espèce pour décider s'il y avait certitude quant à l'intention en dépit de la clarté de l'acte de fiducie.

[15] Cette conclusion permet de trancher les appels. Cependant, je crois utile de traiter brièvement de l'opinion incidente du juge de la Cour de l'impôt, selon laquelle la fiducie n'était pas, malgré tout, un trompe-l'œil.

[16] Les auteurs de *Waters' Law of Trusts in Canada*, 3^e édition, Thomson Carswell, traitent à la page 145 du concept de trompe-l'œil, lequel s'applique exactement à la situation que devait examiner le juge de la Cour de l'impôt :

[TRADUCTION]

Qu'en est-il lorsque les modalités de l'acte de fiducie semblent obéir aux règles habituelles tout en dissimulant une intention véritable de ne pas respecter ces modalités et que le constituant - lui-même fiduciaire ou celui qui exécute les instructions du fiduciaire - garde le contrôle des biens et fait ce qui lui plaît des biens de la fiducie? Lorsque cette intention cachée est révélée, la fiducie est-elle nulle parce qu'il s'agit d'un « trompe-l'œil » ou est-elle valide, le fiduciaire manquant alors à son obligation fiduciaire?

Le terme anglais « *sham* » [trompe-l'œil], utilisé à l'étranger et adopté au Canada, n'est pas très précis. Il s'agit davantage d'une expression courante; sa signification a été définie comme [TRADUCTION] « faux-semblant, contrefaçon » (Black's Law Dictionary, 7^e éd. (St-Paul, Minn.: West Group 2000)). Le terme est apparu en Angleterre relativement à des opérations auxquelles au moins deux parties sont bien entendu liées, ces parties ayant l'intention véritable de libeller l'acte relatif à ces opérations de manière à tromper autrui. Les modalités réelles étant différentes, l'acte est frappé de nullité. En droit des fiducies, le terme - maintenant employé au Canada comme ailleurs - désigne une fiducie que les tribunaux jugeront nulle parce que les modalités de l'acte de fiducie ne traduisent pas la véritable intention du constituant pour ce qui est de la détention des biens de la fiducie par le fiduciaire. Bien que l'acte de fiducie prévoie expressément qui bénéficie de la fiducie et les fins visées, le constituant a l'intention véritable de garder le contrôle des biens censés être détenus en fiducie et de faire en sorte qu'il y ait apparence de cession de manière à se soustraire à l'impôt, de tromper les créanciers personnels ou de priver de recours le conjoint séparé ou les enfants de la relation. La fiducie créée par un constituant qui se déclare fiduciaire des biens, plutôt que celui qui transfère les biens à un autre fiduciaire, supporte ce genre de conduite trompeuse. Or, lorsqu'un tiers intervient à titre de fiduciaire et contribue à la tromperie, ou qu'il lui importe peu de savoir si, dans les faits, il exécute simplement les décisions du constituant, dans les deux cas il sera permis de conclure que la fraude [*sic*] [je crois que le terme voulu était « fiducie »] n'est qu'une tromperie et qu'elle sera, en conséquence, nulle.

[17] En examinant cette question, le juge de la Cour de l'impôt a réitéré avec encore plus de force quelques-unes de ses conclusions antérieures (au paragraphe 67 de ses motifs) :

[...] Je rejette l'idée que [le fiduciaire] ait disposé d'un véritable pouvoir discrétionnaire. Ces opérations étaient tout à fait planifiées d'avance. Un simulacre de pouvoir discrétionnaire était crucial pour le bon fonctionnement de la stratégie, mais je ne doute aucunement qu'il s'agissait dans ce cas-ci d'un simulacre. Si [le fiduciaire] a reçu les actions, il les a reçues parce que l'unique bénéficiaire avait déjà convenu de les acheter. S'il remettait le produit de cette vente à l'unique bénéficiaire, il n'existait aucune possibilité que l'on s'en prenne à lui. L'arrangement ne comportait en soi effectivement aucun pouvoir discrétionnaire.

[Non souligné dans l'original.]

[18] Le juge a toutefois conclu qu'il n'y avait pas eu de tromperie délibérée et, donc, pas de trompe-l'œil (au paragraphe 71 de ses motifs) :

Le problème pour l'intimée est que, bien que toutes les circonstances indiquent un arrangement dont il était fait état d'une façon inexacte dans l'acte de fiducie, il n'y avait pas de tromperie délibérée, mais que, s'il y avait tromperie, c'était du fait de l'existence même de cette brillante stratégie d'évitement. [L'appelant] et [le fiduciaire] et, de fait, M. Brown, M. DeVries et M. Batallia pouvaient tous, de manière passablement légitime, dire qu'ils croyaient que le fiduciaire pouvait toujours, à sa discrétion, leur opposer son refus, mais je conclus qu'ils savaient tous avec une certitude absolue que le fiduciaire ne refuserait pas. Le montage était tel qu'il était insensé pour le fiduciaire de leur opposer son refus.

[Non souligné dans l'original.]

[19] Le juge de la Cour de l'impôt a déterminé que l'appelant et le fiduciaire savaient tous deux avec une certitude absolue que ce dernier ne jouissait pas d'un pouvoir discrétionnaire ni d'aucun contrôle à l'égard des actions. Ils ont pourtant tous deux signé un document qui exprimait le contraire. Le juge de la Cour de l'impôt a néanmoins conclu qu'ils n'avaient pas l'intention requise de tromper.

[20] En concluant ainsi, le juge de la Cour de l'impôt a mal interprété la notion de la tromperie délibérée dans le contexte d'un trompe-l'œil. L'intention ou l'état d'esprit requis n'équivaut pas à une intention coupable et ne saurait aller jusqu'à constituer ce qui, en common law, est le délit de dol (comparer *MacKinnon c. Regent Trust Company Limited*, (2005), J. L. Rev. 198 (CA), au paragraphe 20). Il suffit que les parties à une opération la présentent comme différente de la

réalité qu'elles connaissent. Or, c'est exactement la conclusion à laquelle le juge de la Cour de l'impôt est arrivé.

[21] Si l'on tient compte des motifs dans leur ensemble, il est évident que la seule raison qui explique la conclusion du juge de la Cour de l'impôt est que l'appelant et le fiduciaire – ainsi que ceux qui ont participé au plan – pouvaient dire « de manière passablement légitime » qu'ils croyaient que le fiduciaire avait un pouvoir discrétionnaire sur les actions (au paragraphe 71 de ses motifs). Bien que la prétention à une « manière passablement légitime » ait pu permettre d'établir l'absence d'une intention criminelle de tromper (une telle intention étant requise dans le cadre d'une poursuite fondée sur le paragraphe 239(1) de la Loi) et peut-être l'absence du délit de dol, elle ne change rien à la conclusion du juge de la Cour de l'impôt selon laquelle l'appelant ainsi que le fiduciaire ont donné une impression fautive quant aux droits et aux obligations qui étaient créés entre eux. Aucun autre élément n'était requis pour déclarer que la fiducie était un trompe-l'œil.

[22] Je conclus, avec égards, que le juge de la Cour de l'impôt était tenu de déclarer que la fiducie était un trompe-l'œil suivant ses conclusions factuelles.

[23] Par conséquent, je rejeterais les deux appels, avec un seul mémoire de dépens dans le dossier A-428-09. Je n'énoncerai aucune opinion quant au motif subsidiaire sur lequel le juge de

la Cour de l'impôt s'est fondé pour confirmer la validité de la cotisation établie à l'égard de l'appelant.

« Marc Noël »

j.c.a.

« Je suis d'accord
Karen Sharlow j.c.a. »

« Je suis d'accord
Carolyn A. Layden-Stevenson j.c.a. »

Traduction certifiée conforme
Linda Brisebois, LL.B.

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIERS : A-428-09
A-429-09

INTITULÉ : PAUL ANTLE c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LA FIDUCIE AU PROFIT DU CONJOINT
RENEE MARQUIS-ANTLE c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Vancouver (Colombie-Britannique)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 19 octobre 2010

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE NOËL

Y ONT SOUSCRIT : LA JUGE SHARLOW
LA JUGE LAYDEN-STEVENSON

DATE DES MOTIFS : Le 21 octobre 2010

COMPARUTIONS :

Joel Nitikman
Michelle Moriartey

POUR L'APPELANT

Eric Douglas
Robert Carvalho
Johanna Russell

POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Fraser Milner Casgrain s.r.l.
Vancouver (Colombie-Britannique)

Myles J. Kirvan
Sous-procureur général du Canada

POUR L'APPELANT

POUR L'INTIMÉE