
La Loi de l'impôt sur le revenu et le droit privé au Canada : Complémentarité, dissociation et bijuridisme*

David G. Duff**

PRÉCIS

Pour appliquer la Loi de l'impôt sur le revenu (« LIR »), les tribunaux canadiens doivent d'abord qualifier les opérations et les montants auxquels des conséquences fiscales différentes s'appliquent. Pour ce faire, ils ont généralement suivi la règle formulée dans l'arrêt *Duke of Westminster* selon laquelle les droits et obligations juridiques des parties doivent être évalués à partir de principes juridiques ordinaires, nonobstant leur substance économique ou leur réalité commerciale.

Au Canada, la Loi constitutionnelle de 1867 attribue la compétence générale de ces droits et obligations du droit privé aux gouvernements provinciaux en vertu de leur pouvoir exclusif de faire des lois qui touchent « la propriété et les droits civils ». En vertu de ce partage constitutionnel des pouvoirs, le droit privé est généralement régi, au Québec, par le Code civil, et dans le reste du pays, par la *common law* et les lois provinciales applicables. Le Canada peut donc être décrit comme pays « bijuridique » où deux régimes de droit coexistent dans un même État. De ce fait, le « bijuridisme » renvoie aussi bien à la coexistence de deux régimes juridiques au sein d'un État unique qu'au partage des valeurs et des traditions qui y sont associées.

Nonobstant la compétence provinciale exclusive sur la propriété et les droits civils, le gouvernement fédéral peut adopter des règles de droit privé indépendantes lorsqu'il légifère dans des domaines relevant de sa compétence. Comme la Loi constitutionnelle de 1867 autorise le gouvernement fédéral à prélever des recettes « par tous modes ou systèmes de taxation », le Parlement peut, à cette fin, faire référence aux droits et obligations définis par les lois dans la province pertinente ou adopter des lois particulières du droit privé qui s'écartent du droit privé provincial.

* La traduction de l'expression « *beneficial ownership* » est rendue par le terme « propriété bénéficiaire », selon la terminologie normalisée du Programme national de l'administration de la justice dans les deux langues officielles. Dans la Loi de l'impôt sur le revenu toutefois, le concept de *beneficial ownership* est rendu par « propriété effective ». Ainsi, puisqu'il s'agit de l'expression utilisée dans le texte de loi, l'expression « propriété effective » sera utilisée tout au long de cet article par souci d'uniformité.

** Professeur agrégé, Faculté de droit, Université de Toronto. Je me dois de remercier Chris Bystrom et Simon Proulx qui m'ont assisté dans les recherches en vue de la préparation de cet article, ainsi que Lara Friedlander, Marc Cuerrier et André Ouellette du ministère de la Justice pour leur précieux commentaires sur les premières ébauches.

Lorsque la législation fédérale se sert du droit privé de la province concernée pour compléter la loi fédérale, le lien entre la loi fédérale et ce droit privé en est un de « complémentarité ». Lorsque la législation fédérale ne tient pas compte du droit privé de la province pertinente pour citer des notions ou des règles légales adoptées par le fédéral, il y a « dissociation » entre la loi fédérale et le droit privé provincial. Le lien entre les lois fédérales et le droit privé provincial peut être explicite lorsqu'une loi fédérale intègre expressément le droit privé provincial ou y déroge expressément, mais ces liens sont souvent implicites et établis par les tribunaux, et ils relèvent donc de l'interprétation des lois.

Cet article analyse le lien entre la LIR et le droit privé provincial, en examinant la jurisprudence et les dispositions des lois à la lumière des objectifs du bijuridisme canadien énoncés dans la politique sur le bijuridisme législatif adoptée par le ministère de la Justice fédéral en juin 1995, le préambule de la première Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil, et les nouveaux articles 8.1 et 8.2 de la Loi d'interprétation fédérale.

La première partie de l'article est consacrée à des causes importantes dans lesquelles les tribunaux canadiens ont reconnu l'existence d'un lien de complémentarité entre la LIR et le droit privé provincial, notamment des causes émanant du Québec où les tribunaux ont cité le droit civil, et des causes émanant du reste du Canada où les tribunaux ont invoqué la *common law* et les lois provinciales applicables.

La deuxième partie porte sur des causes dans lesquelles les tribunaux canadiens ont dissocié l'interprétation de la LIR du droit provincial, et examine les principales notions qui ont été interprétées en tenant peu ou pas compte du droit privé de la province concernée, comme les notions de don et d'activité ou d'objectif de bienfaisance, la distinction entre un employé et un entrepreneur indépendant, la signification de la résidence d'un particulier et les notions d'acquisition et de disposition de bien.

Quant à la troisième partie, elle explique les objectifs du bijuridisme canadien énoncés dans la politique sur le bijuridisme législatif du ministère de la Justice et découlant de récentes initiatives législatives, ainsi que les conséquences de ces changements pour l'interprétation et la modification de la LIR. En ce qui a trait à l'interprétation des lois, l'auteur fait valoir l'argument que le nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation exige un réexamen de plusieurs causes où les tribunaux ont dissocié l'interprétation de la LIR de la loi provinciale. Toutefois, lorsque la complémentarité avec le droit provincial entraîne des différences inacceptables dans les conséquences fiscales entre provinces, l'article propose l'adoption de modifications législatives précises.

MOTS-CLÉS: BIJURIDISME ■ LOI FISCALE ■ INTERPRÉTATION DES LOIS ■ JURISPRUDENCE ■ BILINGUISME FISCAL ■ BICULTURALISME

SOMMAIRE

Introduction	66
Complémentarité	69
Complémentarité avec le droit civil du Québec	69
Complémentarité avec le droit privé des autres provinces	74
Dissociation	86
Dons	86
Organismes de bienfaisance	89
Employé et entrepreneur indépendant	92

Résidence	99
Acquisition et disposition d'un bien	105
Autres décisions	108
Le bijuridisme canadien et la Loi de l'impôt sur le revenu	111
Le bijuridisme canadien	112
Les répercussions sur la Loi de l'impôt sur le revenu	118
L'interprétation	119
Les modifications	127
Conclusion	131

INTRODUCTION

Aux fins de l'application de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada¹, il faut d'abord qualifier les opérations et les montants auxquels s'appliquent les diverses conséquences fiscales. De façon générale, les tribunaux canadiens ont suivi les décisions des tribunaux anglais pour statuer que ces opérations et montants doivent être interprétés selon [TRADUCTION] « les droits et obligations juridiques des parties établis à partir de principes juridiques ordinaires », peu importe leur substance économique ou leur réalité commerciale². Tel que souligné par la Cour suprême du Canada dans une récente décision :

[N]otre Cour n'a jamais statué que la réalité économique d'une situation pouvait justifier une nouvelle qualification des rapports juridiques véritables établis par le contribuable. Au contraire, nous avons décidé qu'en l'absence d'une disposition expresse contraire de la Loi ou d'une conclusion selon laquelle l'opération en cause est un trompe-l'œil, les rapports juridiques établis par le contribuable doivent être respectés en matière fiscale³.

Par conséquent, l'application de la LIR fait simultanément appel au droit public de la loi elle-même et au droit privé par lequel sont définis les rapports juridiques véritables établis par le contribuable⁴.

1 LRC 1985, c. 1 (5^e suppl.), telle que modifiée (« LIR »).

2 *Inland Revenue Commissioners c. Westminster (Duke)*, [1936] AC 1, aux pp. 20-21 (HL), motifs de Lord Tomlin (« *Duke of Westminster* »). Ce principe général est soumis à des règles particulières d'antiévitement comme celles des paragraphes 6(3) et 16(1) et de l'article 68 LIR, qui peuvent s'appliquer « indépendamment de [...] la forme ou des effets juridiques » d'un contrat ou d'une entente, et à la règle générale antiévitement de l'article 245, qui permet que la détermination des conséquences fiscales ait comme résultat de supprimer un avantage fiscal qui autrement découlerait d'opérations et de conventions conclues dans le but premier de fournir un avantage fiscal.

3 *Shell Canada Limitée c. La Reine et al.*, 99 DTC 5682; [1999] 4 CTC 313, au paragraphe 39 (CSC), motifs de la juge McLachlin.

4 Voir, par exemple, Alban Garon, « La place du droit civil dans la législation fédérale », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien. Recueil d'études en fiscalité* (Montréal : Association de planification fiscale et financière, 2002), 1:1-8, à la p. 1:2 : « Les lois fédérales de nature fiscale font partie du droit public. Elles devraient donc, en

Au Canada, la Loi constitutionnelle de 1867 attribue la compétence générale du droit privé aux législatures provinciales conformément à leur pouvoir exclusif d'adopter des lois en matière de « propriété et [de] droits civils⁵ ». En règle générale, le droit privé du Québec est régi par le Code civil⁶, alors que celui des autres provinces (les « provinces de *common law* ») est régi à la fois par la *common law* et les lois provinciales applicables⁷. À cet égard, le Canada peut être qualifié de pays « bijuridique » dans lequel deux régimes juridiques coexistent au sein d'un même état⁸. De façon étroite, le « bijuridisme » peut être défini comme « la coexistence, au sein d'un même État, de deux traditions juridiques »⁹ et, de manière plus large, comme « le partage de valeurs et de traditions » tirées de chacune des deux régimes juridiques¹⁰.

Malgré la compétence exclusive des provinces en matière de propriété et de droits civils, il est en général reconnu que le gouvernement fédéral peut « édicter des règles de droit privé dans la poursuite des fins qui lui sont propres lorsqu'il légifère sur des matières de sa compétence¹¹ », ces règles ayant préséance en cas d'incompatibilité avec le droit provincial¹². Comme la Loi constitutionnelle de

théorie, être interprétées d'après des principes de *common law*. Ces lois cependant traitent de concepts et de relations qui relèvent du droit privé. »

- 5 La Loi constitutionnelle de 1867, 30-31 Vict., c. 3, telle que modifiée, à l'article 92(13) (anciennement l'Acte de l'Amérique du Nord britannique) (« la Loi constitutionnelle de 1867 »).
- 6 Code civil du Québec, LQ 1991, c. 64, tel que modifié (« CcQ »).
- 7 Pour un bref examen des caractéristiques et du contexte de ces deux régimes juridiques au Canada, voir Marie-Claude Gervais et Marie-France Séguin, « Le bijuridisme au Canada et dans le monde : Quelques considérations », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien. Deuxième publication* (Ottawa : ministère de la Justice, 2001), fascicule 2, aux pp. 3-6.
- 8 Ibid., à la p. 1. Étant donné l'existence de droits autochtones, ainsi que les différences entre les provinces de *common law*, les auteurs soulignent qu'il faudrait plutôt employer le terme « plurijuridisme » ou l'expression « pluralisme juridique » que bijuridisme.
- 9 Ibid.
- 10 Michel Bastarache, « Le bijuridisme au Canada », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien. Deuxième publication*, supra, note 7, fascicule 1, 17-25, à la p. 23. Voir aussi France Allard, « La Cour suprême du Canada et son impact sur l'articulation du bijuridisme », ibid., fascicule 3, 1-25, à la p. 2 : « le bijuridisme suppose un dialogue entre les cultures, une reconnaissance réciproque des autres, un rapport de complémentarité entre les règles propres à chacune et leur interprétation au regard de l'autre ».
- 11 Jean-Maurice Brisson et André Morel, « Droit fédéral et droit civil : complémentarité et dissociation » dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien. Recueil d'études* (Ottawa : ministère de la Justice du Canada, 1999), 213-64, à la p. 222. Pour un bref examen de ce pouvoir auxiliaire, voir Catherine Valcke, « Quebec Civil Law and Canadian Federalism » (1996) vol. 21, n° 1 *Yale Journal of International Law* 67-121, aux pp. 98-101.
- 12 Un bon exemple est l'article 427 de la Loi sur les banques, LC 1991, c. 46 (anciennement l'article 178 de la Loi sur les banques, LRC 1985, c. B-1), qui prévoit une sûreté qui ne correspond ni aux concepts de *common law* ni à ceux de droit civil. Voir R.A. Macdonald,

1867 permet au gouvernement fédéral de prélever des revenus « par tous modes ou systèmes de taxation¹³ », il s'ensuit que le Parlement peut, à cette fin, adopter explicitement ou s'en remettre implicitement au droit privé de différentes provinces ou « édicter des règles particulières qui sont incompatibles avec celles du droit privé d'une, de plusieurs ou de toutes les provinces¹⁴ ». Lorsque la législation fédérale se fonde sur un terme ou une notion propre à l'une des deux principales traditions juridiques du Canada, la législation peut être qualifiée d'« unijuridique¹⁵ ». D'autre part, les règles fédérales peuvent s'inspirer du droit civil ou de la *common law* pour créer un système de droit mixte¹⁶, ou introduire des termes et des notions autonomes qui transcendent les deux régimes juridiques¹⁷.

Quand la législation fédérale adopte le droit privé d'une province donnée ou se fonde sur celui-ci afin de compléter le droit fédéral, un rapport de « complémentarité » existe entre la loi fédérale et ce droit privé¹⁸. Et, si la législation fédérale ne tient aucunement compte du droit privé de la province visée, pour se fonder plutôt sur d'autres notions juridiques ou sur des règles indépendantes adoptées au niveau fédéral, un rapport de « dissociation » existe entre le droit fédéral et le droit privé de la province¹⁹. Bien qu'un rapport de complémentarité ou de dissociation puisse être explicite lorsqu'une loi renvoie expressément au droit privé d'une province ou y déroge précisément²⁰, ces rapports sont souvent implicites et établis par les tribunaux²¹. Dans ces cas, la relation entre la législation fédérale et le droit privé provincial dépend, à toutes fins pratiques, de l'interprétation législative.

Cet article examine la relation entre la LIR et le droit privé provincial, et fait l'évaluation des décisions judiciaires et des dispositions législatives à la lumière des objectifs du bijuridisme canadien, objectifs exprimés dans la Politique sur le bijuridisme législatif adoptée par le ministère de la Justice en juin 1995²², le

« Security Under Section 178 of the Bank Act: A Civil Law Analysis » (1983) vol. 43, n° 5
Revue du Barreau 1007-1104.

13 Loi constitutionnelle de 1867, article 91, catégorie 3.

14 Brisson et Morel, supra, note 11, à la p. 221.

15 Louise Maguire Wellington, « Bijuridisme canadien : Méthodologie et terminologie de l'harmonisation », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien. Deuxième publication*, supra, note 7, fascicule 4, à la p. 11.

16 Voir l'analyse sur le « droit mixte » dans le texte de Gervais et Séguin, supra, note 7, à la p. 7.

17 Brisson et Morel, supra, note 11, à la p. 236.

18 Maguire Wellington, supra, note 15, à la p. 4.

19 Ibid., à la p. 5.

20 Voir Brisson et Morel, supra, note 11, aux pp. 217-23.

21 Ibid., aux pp. 226-38. Pour un bref examen de la « dissociation implicite » voir le texte de Marc Cuerrier, « L'harmonisation de la législation fiscale fédérale », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien. Deuxième publication*, supra, note 7, fascicule 7, à la p. 19.

22 Tiré du texte de Maguire Wellington, supra, note 15, aux pp. 23-24.

préambule de la Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil²³ et les récentes modifications apportées à la Loi d'interprétation fédérale²⁴. En première partie, l'auteur examine des décisions dans lesquelles les tribunaux canadiens ont reconnu l'existence d'un rapport de complémentarité entre la LIR et le droit privé provincial, se fondant sur le droit privé pour déterminer l'application de la LIR. La deuxième partie porte sur des décisions dans lesquelles les tribunaux canadiens ont dissocié la LIR du droit privé provincial, déterminant les conséquences fiscales sans, ou presque sans tenir compte du droit privé de la province visée. En troisième partie, l'auteur discute des origines et des buts du bijuridisme canadien, ainsi que de ses répercussions sur l'interprétation et les modifications de la LIR. La dernière partie offre des conclusions et des recommandations.

COMPLÉMENTARITÉ

Comme l'application de la Loi de l'impôt sur le revenu repose sur « [traduction] les droits et obligations juridiques [...] établis à partir de principes juridiques ordinaires²⁵ » qui sont généralement définis par le droit privé provincial, il n'y a rien d'étonnant à ce que les tribunaux et les auteurs canadiens aient souvent confirmé le principe de complémentarité entre la LIR et le droit privé provincial. Cette partie de l'article passe en revue quelques décisions fiscales dans lesquelles ce principe a été exprimé ou appliqué, notamment des décisions dans lesquelles les tribunaux se sont fondés sur le droit civil du Québec, ainsi que celles qui s'appuient sur la jurisprudence en *common law*, sur les règles législatives adoptées dans d'autres provinces, ou sur les deux à la fois.

Complémentarité avec le droit civil du Québec

Parmi les premières décisions qui ont servi à établir un principe de complémentarité entre la LIR et le droit civil du Québec, il faut souligner *Perron c. MRN*²⁶. Dans cette affaire, le contribuable avait vendu un hôtel en 1956, mais avait repris possession de la propriété aux termes d'une clause résolutoire du contrat lorsque l'acheteur a fait défaut de payer et a effectué une cession conformément à la Loi sur les faillites. Lorsque le ministre a imposé la récupération de l'amortissement sur la disposition de l'hôtel, le contribuable a fait valoir que la clause résolutoire avait pour effet de dissoudre le contrat et d'annuler la disposition. En appel de la décision, la Commission a soutenu que la question fiscale reposait sur les rapports juridiques établis par le droit privé du Québec :

23 LC 2001, c. 4 (« Loi d'harmonisation »).

24 LRC 1985, c. I-21, telle que modifiée, articles 8.1 et 8.2 (ajoutés par LC 2001, c. 4, article 8, entrée en vigueur le 1^{er} juin 2001).

25 *Duke of Westminster*, supra, note 2, aux pp. 20-21.

26 60 DTC 554; (1960), 25 Tax ABC 166.

[traduction] Si l'impôt sur le revenu est une création de la loi qui l'impose, cette loi doit s'appliquer dans le cadre des lois civiles qui régissent les relations juridiques entre les individus. L'impôt se greffe en quelque sorte sur l'arbre juridique qui couvre de son ombre les droits et les obligations nés des contrats.

[...]

Il faut bien se rappeler que les relations juridiques des parties à un contrat et les conséquences qui découlent de ce contrat doivent être respectées par les personnes chargées d'appliquer la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ce dont il faut, avant tout, tenir compte, c'est la nature véritable des contrats et les effets qu'ils ont à l'égard des parties contractantes et à l'égard de tiers, en regard de la loi générale du lieu — droit commun, ou droit civil du Québec, selon le cas²⁷.

En accueil de l'appel du contribuable, la Commission a cité l'article 1088 du Code civil du Bas Canada²⁸ qui énonce que « [l]a condition résolutoire, lorsqu'elle est accomplie, [...] oblige chacune des parties à rendre ce qu'elle a reçu et remet les choses au même état que si le contrat n'avait pas existé ».

Une autre expression de ce principe est offerte dans la décision *La Reine c. Lagueux & Frères Inc.*²⁹, dans laquelle le contribuable a tenté de déduire les paiements de location sur de l'équipement forestier qu'il avait loué aux termes de contrats qui comportaient une option d'achat de l'équipement à des conditions favorables à la fin des contrats de location. En rétablissant la cotisation émise par le ministre qui n'admettait pas les déductions parce que les transactions étaient clairement qualifiées à titre de ventes et non des baux, la Cour a souligné que ce résultat ne découlait pas de l'application de règles antiévitement législatives ou judiciaires favorisant la substance aux dépens de la forme, mais des rapports juridiques véritables établis en droit civil. Dans sa décision, le juge Décary s'est exprimé ainsi :

À mon avis, la nature des droits et obligations créés aux contrats passés par la défenderesse doit s'établir d'après les dispositions du *Code civil*.

Le droit fiscal, à mon avis, est un droit accessoire qui n'existe qu'au niveau des effets découlant des contrats. Une fois la nature des contrats déterminée par le droit civil, la *Loi de l'Impôt* intervient, mais seulement alors, pour imposer des conséquences fiscales à ces contrats. Sans contrat, sans droit et sans obligation, il ne peut y avoir d'incidence fiscale. L'application de la *Loi de l'Impôt* est soumise à un diagnostic civil que ce diagnostic soit de droit civil ou de droit commun.

Il n'y a aucune nécessité pour déterminer la nature des contrats de recourir à la théorie populaire en droit fiscal de la forme et de la substance, si le droit privé du lieu où est intervenu le contrat, en l'occurrence ici, le *Code civil* de Québec [sic], contient des dispositions qui ont la même portée que cette théorie³⁰.

27 Ibid., aux pp. 556-57 et 176-77.

28 Acte Concernant le Code Civil du Bas Canada, LC 1865, c. 41 (« CcBC »).

29 [1974] CF 2 97; 74 DTC 6569 (CF 1^{re} inst.).

30 Ibid., aux pp. 103 et 6572.

La Cour s'est fondée sur l'article 1013 CcBC, qui accordait la priorité à la « commune intention » des parties plutôt qu'au « sens littéral » du contrat, pour déterminer que les contrats étaient des « ventes conditionnelles, sous condition suspensive, et [non des] baux³¹ ».

Dans le contexte du droit civil du Québec, le principe de complémentarité est également exprimé dans la décision *Olympia and York Developments Ltd. c. La Reine*³² dans laquelle le contribuable avait tenté, entre 1970 et 1973, d'obtenir une déduction pour amortissement sur un ensemble d'immeubles dont il avait cédé possession à un acheteur en 1969 aux termes d'un contrat de vente qui reportait le transfert de titre en 1974. En réponse à l'argument du ministre selon lequel le contribuable avait vendu l'immeuble en 1969 (auquel cas il ne pouvait plus déduire d'amortissement), la Cour a expliqué que la question devait être tranchée par l'application du droit civil du Québec :

Il est évident que les droits des parties au contrat ainsi que toutes les questions relatives aux diverses conventions et aux rapports juridiques tenant aux actes des parties à ces conventions doivent être déterminés conformément à la loi de la province de Québec. [...] Puisque la *Loi de l'impôt sur le revenu* 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 contrat³³.

À cette fin, la Cour renchérit que la jurisprudence de *common law* anglaise portant sur la signification du mot « vente » n'était pas pertinente :

En *common law*, la nature des rapports entre vendeur et acheteur d'immeuble, dans un cas donné, est régie dans une grande mesure par la distinction des notions de propriété, de biens et de recours entre la *common law* et l'*équity* et par les principes applicables aux diverses catégories de fiducies et de fiduciaires. Ces notions sont inconnues en droit civil. Chercher une solution au litige en l'espèce dans la jurisprudence de *common law* équivaut donc à entreprendre un voyage périlleux sur des chemins rocailleux et tortueux, pleins d'embûches, qui (avec de la chance) conduiraient à un cul-de-sac³⁴.

La Cour a finalement rejeté l'appel du contribuable pour le motif que la transaction conclue en 1969 équivalait à une « disposition » au sens de la LIR³⁵, mais elle a aussi rejeté la prétention du ministre selon laquelle la propriété avait été « vendue »

31 Ibid., aux pp. 106 et 6573.

32 [1981] 1 CF 691; 80 DTC 6184 (CF 1^{re} inst.) (« *Olympia and York* »).

33 Ibid., aux pp. 697 et 6187.

34 Ibid., aux pp. 702 et 6190.

35 Ibid., aux pp. 708-9 et 6193. Cet aspect de la décision, qui incorpore les concepts de la *common law* afin de définir la notion de disposition aux fins fiscales, est examiné sous la rubrique « Acquisition et disposition d'un bien ».

en 1969. Au contraire, le juge Addy a conclu, selon le droit civil applicable, que « si l'acheteur et le vendeur ont convenu que la vente n'aurait lieu qu'au paiement, il n'y a pas vente sur le plan juridique, mais un simple contrat exécutoire stipulant que la vente aura lieu à une date ultérieure, au moment du paiement³⁶ ».

Bien que chacune de ces affaires portait sur le droit privé qui régit les relations contractuelles, d'autres décisions, qui appliquent un principe de complémentarité entre la LIR et le droit civil du Québec, ont porté sur le droit des biens. Par exemple, dans l'arrêt *Sura c. Canada*³⁷, le contribuable avait soutenu que le régime de communauté de biens du Code civil lui permettait de partager son salaire et son revenu de location avec sa femme. La Cour suprême du Canada s'est fondée sur le droit civil, qui reconnaît que le mari est l'administrateur prépondérant des biens de la communauté, pour conclure que seul le contribuable pouvait être imposé sur le revenu de la communauté³⁸. Selon la Cour :

[S]'il est vrai, comme je le crois, que la femme est copropriétaire des biens communs, il est également vrai qu'elle n'a pas l'exercice de la plénitude des droits que confère normalement la propriété (article 406 du *Code Civil*). Son droit est informe, démembré, inférieur même à celui de quelqu'un qui a la nue-propriété d'un bien et dont un autre a l'usufruit. Il est stagnant, presque stérile, parce qu'improductif durant la vie du conjoint. Ce n'est qu'à la dissolution de la communauté que la femme sera investie de la plénitude de son droit de propriété, qui comporte le *jus utendi, fruendi et abutendi*, dont sa condition maritale l'avait temporairement dépouillée³⁹.

De façon générale, la même conclusion a été tirée dans des causes subséquentes, à partir de l'arrêt *Sura*, précité, et des conséquences juridiques du CcBC et du CcQ⁴⁰. Toutefois, en 1990, cette jurisprudence a été remplacée par une modification de la LIR qui détermine que les biens de la communauté, propriété du conjoint avant

36 *Supra*, note 32, aux pp. 708 et 6192.

37 [1962] RCS 65; 62 DTC 1005.

38 En plus du droit civil, la Cour s'est fondée sur le régime de la LIR pour statuer que ce qui est imposé « n'est pas la propriété d'un bien [...] mais que la taxe est imposée sur un contribuable, et est déterminée par le revenu que l'emploi, les entreprises, les biens, ou la propriété procurent à celui qui en est le bénéficiaire légal ». *Ibid.*, aux pp. 68 et 1006.

39 *Ibid.*, aux pp. 72 et 1008-9.

40 Voir, par exemple, *No. 738 c. MRN*, 62 DTC 32; (1962), 28 Tax ABC 227; *T.A. Bedford c. MRN*, 64 DTC 419; (1964), 35 Tax ABC 397; *MRN c. Faure Estate*, 77 DTC 5228; [1977] CTC 340 (CSC); *Lachapelle c. MRN*, 82 DTC 1593; [1982] CTC 2556 (CRI); *Béique c. La Reine*, [1981] 1 CF 618; 81 DTC 5050 (CAF); *La Reine c. Dumais*, [1990] 1 CF 709; 89 DTC 5543 (CF 1^{re} inst.); *G. Coriandoli c. Canada*, [1994] ACI n° 807 (CCI); 95 DTC 700; et *Coté c. La Reine*, [1999] ACF n° 1788 (CAF); 2000 DTC 6188. Dans la décision *Dumais*, *supra*, la Cour a également souligné que le résultat ferait en sorte que tous les contribuables canadiens seraient traités de façon égale. Pour un résultat opposé où la Cour a interprété que, d'après le Code civil, un gain en capital devait être partagé de façon égale entre les conjoints, voir la décision *Laporte c. MRN*, 84 DTC 1208; [1984] CTC 2260 (CCI).

d'être assujettis à la communauté, sont réputés être la propriété de ce conjoint ou, dans tout autre cas, du conjoint qui administre le bien⁴¹.

D'autres décisions ont été fondées sur le droit civil du Québec pour déterminer si ou quand un bien a été transféré à un conjoint afin de permettre l'attribution d'un revenu ou d'un gain en capital⁴², ou la responsabilité solidaire des dettes fiscales dues par l'auteur du transfert au moment du transfert⁴³. Dans *Garant c. La Reine*⁴⁴, par exemple, le juge Rouleau a rejeté l'application par le ministre des règles d'attribution énoncées aux paragraphes 74(1) et 74 (2) LIR de l'époque pour le motif que, selon le droit civil, aucun transfert de biens n'avait eu lieu lorsque le contribuable et son épouse étaient passés du régime matrimonial de la communauté de biens à celui de la séparation de biens. De même, dans la décision *Furfuro-Siconolfi c. MRN*⁴⁵ dans laquelle une contribuable avait reçu 30 000 \$ de son mari en octobre 1983 au moment où il devait payer des impôts aux termes de la loi, la Cour s'est fondée sur le droit civil pour conclure que la contribuable n'était pas conjointement et solidairement responsable des dettes fiscales de son mari, puisque le paiement n'était pas vraiment un transfert de propriété, mais visait plutôt à régler une dette que le mari avait contractée par contrat de mariage signé en septembre 1977. Selon le juge Pinard :

s'agissant d'un contrat de mariage passé au Québec, entre Québécois qui se sont subséquemment mariés au Québec, il importe de considérer les dispositions du *Code civil du Bas-Canada*. [...]

Or, c'est par l'effet des art. 777, 782, 878, 788, 795, 817, 819, 821, 822 et 1085 du *Code civil du Bas-Canada* qu'en l'espèce la donation de 30 000 \$ stipulée au contrat de mariage a eu pour effet de transférer la propriété de cet argent à la demanderesse dès la signature de ce contrat, le 2 septembre 1977⁴⁶.

Comme le conjoint de la contribuable ne devait aucun impôt en septembre 1977, le paiement subséquent effectué en octobre 1983 a été exclu de l'application de l'article 160⁴⁷.

41 Paragraphe 248(22) LIR, ajouté par LC 1991, c. 49, article 192(18), telle que modifiée par LC 1994, c. 7, annexe II, article 192(18), en vigueur après le 13 juillet 1990.

42 Voir paragraphes 74.1(1) et 74.2(1) LIR.

43 Article 160 LIR.

44 [1985] ACF n° 121 (CF 1^{re} inst.); 85 DTC 5408.

45 [1990] 2 CF 3; 90 DTC 6237 (CF 1^{re} inst.).

46 Ibid., aux pp. 10 et 6239-40.

47 Voici d'autres instances dans lesquelles les tribunaux se sont fondés sur le droit civil du Québec pour décider de l'application de la règle de la responsabilité solidaire de l'article 160 LIR : *D'Aoust c. La Reine*, [1998] ACI n° 2 (CCI); 98 DTC 1344; *MacDougall c. La Reine*, [1998] ACI n° 599 (CCI); 98 DTC 2180; et *Martel c. La Reine*, [1998] ACI n° 595 (CCI); 98 DTC 2012.

Dans d'autres instances, la Cour s'est appuyée sur le droit civil du Québec pour déterminer si un contribuable avait formé une société de personnes valide⁴⁸, était devenu admissible à un paiement de sorte que le montant puisse être considéré comme un montant à recevoir⁴⁹, avait reçu une pension alimentaire imposable ou une prestation compensatoire non imposable⁵⁰, avait fait un don afin d'obtenir une déduction pour don à un organisme de bienfaisance⁵¹, ou avait exécuté des services à titre d'employé ou d'entrepreneur indépendant⁵². Toutefois, dans les deux derniers cas, les tribunaux ont aussi emprunté des principes de *common law* pour interpréter la notion juridique applicable et pour en dissocier la signification aux fins fiscales de la signification établie par le droit civil du Québec.

Complémentarité avec le droit privé des autres provinces

Bien que les premières expressions les plus explicites de complémentarité soient apparues dans des cas portant sur la LIR et le droit civil du Québec, ce principe a également été exprimé et appliqué dans des instances mettant en cause le droit privé d'autres provinces. Comme ce fut le cas au Québec, il a été question de droit des relations contractuelles et de droit des biens, ainsi que de droit des sociétés et de prescriptions.

L'un des exemples les plus remarquables de complémentarité entre la LIR et le droit privé d'une province autre que le Québec est l'arrêt de la Cour suprême du

48 Voir aussi *No. 71 c. MRN*, 52 DTC 439; (1952), 7 Tax ABC 165; *Ste-Marie c. MRN*, 56 DTC 211; (1956), 15 Tax ABC 46; *Derby Development Corporation c. MRN*, 63 DTC 1171; [1963] CTC 269 (C. de l'É.); *Vaintrub c. MRN*, 64 DTC 227; (1964), 35 Tax ABC 74; *Entreprises Blaton-Aubert Société Anonyme c. MRN*, 69 DTC 121; [1969] Tax ABC 68; *Hollinger c. MRN*, 73 DTC 5003; [1972] CTC 592 (CF 1^{re} inst.), conf. 74 DTC 6604; [1974] CTC 693 (CAF); *La Reine c. Poulin*, 76 DTC 6381; [1976] CTC 620 (CF 1^{re} inst.); *Beausoleil et al. c. MRN*, 76 DTC 1113; [1976] CTC 2142 (CRD); *Marinis c. MRN*, 78 DTC 1609; [1978] CTC 2821 (CRD); *Lobé c. MRN*, 79 DTC 880; [1979] CTC 3107 (CRD); *Cornforth c. La Reine*, [1982] ACF n° 1128 (CF 1^{re} inst.); 82 DTC 6058; *Dufresne c. MRN*, 83 DTC 238; [1983] CTC 2270 (CRI); *Bédard c. MRN*, 84 DTC 1204; [1984] CTC 2239 (CCI); *Péloquin c. MRN*, 84 DTC 1857; [1984] CTC 2950 (CCI); *Ryan c. MRN*, 92 DTC 2027; [1992] 2 CTC 2288 (CCI); *Waxman et al. c. La Reine*, 97 DTC 705; [1997] 2 CTC 2723 (CCI); *McKeown c. La Reine*, [2001] ACI n° 236 (CCI); 2001 DTC 511; et *Drolet c. La Reine*, [2001] ACI n° 507 (CCI); 2001 DTC 3770(S).

49 *MRN c. Colford Contracting Co. Ltd.*, 60 DTC 1131; [1960] CTC 178 (C. de l'É.), conf. 62 DTC 1338; [1962] CTC 546 (CSC) (ci-après « *Colford Contracting* »).

50 *Savard c. MRN*, [1989] ACI n° 1034 (CCI); 90 DTC 1476.

51 Voir notamment *Aspinall c. MRN*, 70 DTC 1669; [1970] Tax ABC 1073 (« *Aspinall* »); *Paradis c. La Reine*, [1996] ACI n° 1638 (CCI); [1997] 2 CTC 2557; *Slobodrian c. La Reine*, [1998] ACI n° 380 (CCI); [1998] 3 CTC 2654; *Plante c. La Reine*, [1999] ACI n° 1806 (CCI); [1999] 2 CTC 2631; *La Reine c. Langlois*, [2000] ACF n° 1806 (CAF); 2000 DTC 6612; *La Reine c. Côté et al.*, [2000] ACF n° 1805 (CAF); 2000 DTC 6615; et *La Reine c. Duguay et al.*, [2000] ACF n° 1802 (CAF); 2000 DTC 6620.

52 Voir, par exemple, *Braive c. MRN*, 81 DTC 748; [1981] CTC 2790 (CRI); et *Tedco Apparel Management Services Inc. c. MRN*, n^{os} de greffe 88-3021(IT) et 89-1189(IT) (CCI); 91 DTC 1413 (« *Tedco Apparel* »); et *Wolf c. La Reine*, 2002 DTC 6853; [2002] 4 CF 396 (CA) (« *Wolf* »).

Canada dans l'affaire *Continental Bank Leasing c. Canada*⁵³, dans laquelle le ministre n'a pas admis un transfert de biens amortissables à imposition différée aux termes du paragraphe 97(2) LIR. Le motif invoqué était que le contribuable n'avait pas disposé du bien en faveur d'une société de personnes valide conformément à la disposition. Comme la LIR ne définit pas la notion juridique de société de personnes aux fins de ce paragraphe ou de toute autre disposition, la Cour a examiné la *Partnerships Act* de l'Ontario⁵⁴ et la *common law* sur laquelle est fondée cette loi afin de déterminer si la disposition s'appliquait au roulement. Selon le juge Bastarache :

À l'article 2 de la *Loi sur les sociétés en nom collectif*, le terme société en nom collectif est défini comme étant « la relation qui existe entre des personnes qui exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice ». Ce libellé, commun à la plupart des lois sur les sociétés en nom collectif dans les ressorts de *common law*, comporte trois éléments essentiels : (1) une entreprise, (2) exploitée en commun (3) en vue de réaliser un bénéfice. [...]

L'existence d'une société en nom collectif est tributaire des faits et circonstances propres à chaque espèce. Elle est également fonction de l'intention véritable des parties. Comme il est indiqué dans *Lindley & Banks on Partnership* (17e éd. 1995), à la p. 73: [traduction] « pour déterminer l'existence d'une société en nom collectif [...] il faut tenir compte du contrat et de l'intention véritables des parties ressortant de l'ensemble des faits de l'affaire ».

[...]

Dans les cas comme celui qui nous occupe, où les parties ont conclu un accord écrit formel régissant leurs rapports et se présentent comme des associés, les tribunaux doivent se demander si l'accord renferme le genre de dispositions figurant habituellement dans les contrats de société, si on a appliqué le contrat et si, dans les faits, il a régi les affaires des parties⁵⁵.

Même après avoir conclu que « [les parties] ont créé une société en nom collectif valide au sens de l'art. 2 de la Loi sur les sociétés en nom collectif⁵⁶ », le juge Bastarache (dissident) s'est fondé sur l'article 34 de cette loi, qui prévoit qu'une société en nom collectif est « dissoute dans tous les cas où se produit un événement qui rend illégale soit l'exploitation de l'entreprise de la firme, soit son exploitation par les membres de la firme dans le cadre d'une société en nom collectif » pour conclure que la société en nom collectif avait été dissoute en raison d'une disposition de la Loi sur les banques qui leur interdit d'acquérir ou de détenir une participation dans une société de personnes ou de participer autrement à une telle société. Conformément au droit provincial, la majorité a conclu que la Loi sur les

53 [1998] 2 RCS 298; 98 DTC 6505 (« *Continental Bank* »).

54 RSO 1980, c. 370 (« Loi sur les sociétés en nom collectif »).

55 *Supra*, note 53, aux pp. 317-18 et 6514.

56 *Ibid.*, aux pp. 318 et 6514.

banques ne rendait pas « illégale » la société de personne au sens de l'article 34 de la Loi sur les sociétés en nom collectif⁵⁷.

Un autre exemple de complémentarité entre la LIR et le droit privé d'une province autre que le Québec se trouve dans la décision *MRN c. Wardean Drilling Ltd.*⁵⁸, dans laquelle le contribuable avait tenté, en calculant son revenu pour l'année d'imposition 1963, de déduire l'amortissement sur une foreuse achetée au cours l'année aux termes d'un contrat exécutoire, mais qui ne devait être livrée qu'en 1964. Comme l'admissibilité d'une déduction pour amortissement dépend de l'acquisition du bien par le contribuable et que la LIR ne définit pas le concept d'acquisition, la Cour s'est fondée sur la *Sale of Goods Act*⁵⁹ de l'Alberta afin d'établir le moment où la foreuse avait été acquise. Selon le juge Cattanach :

[traduction] Les deux parties ont présenté des arguments fondés sur l'hypothèse que les contrats en cause sont régis par les lois de la province de l'Alberta. Je crois que l'hypothèse est bien fondée. Les deux parties étaient résidents de l'Alberta lorsque les contrats ont été négociés.

Les articles 20 et 21 de la *Sale of Goods Act* de l'Alberta (R.S.A. 1955, ch. 295) définissent le moment du transfert de la propriété d'un bien et les règles permettant de confirmer l'intention des parties quant au moment où le bien doit passer aux mains de l'acheteur.

L'article 20 porte ce qui suit :

[traduction]

20. (1) La propriété d'objets déterminés ou certains est transférée à l'acheteur au moment où les parties au contrat ont l'intention de la transférer.

(2) Pour déterminer l'intention des parties, il y a lieu de considérer les stipulations du contrat, la conduite des parties et les circonstances de l'espèce.

L'article 21(1) porte ce qui suit :

57 En plus de l'arrêt *Continental Bank* de la Cour suprême du Canada, un certain nombre de décisions rendues dans les provinces de *common law* ont fait référence aux lois provinciales sur les sociétés en nom collectif afin de déterminer si une entreprise était exploitée sous forme de société en nom collectif. Voir *Sunshine Uniform Supply (1983) Limited c. La Reine*, [2000] ACF n° 163 (CF 1^{re} inst.); 2000 DTC 6127 (Manitoba); *Bow River Pipelines Limited c. La Reine*, [2000] ACF n° 82 (CAF); 2000 DTC 6090 (Alberta); *Vantem Holdings Ltd. et al. c. La Reine*, [1997] ACI n° 1350 (CCI); 98 DTC 1335 (Colombie-Britannique); *Schultz et al. c. La Reine*, [1996] CF 423; 95 DTC 5657 (CAF) (Ontario); *Kuchirka c. La Reine*, n° de greffe T-745-88 (CF 1^{re} inst.); 91 DTC 5156 (Saskatchewan); et *Graves et al. c. La Reine*, [1990] ACF n° 277; 90 DTC 6300 (CF 1^{re} inst.) (Nouvelle-Écosse). Voir aussi *Backman c. La Reine*, 2001 DTC 5149; [2001] 2 CTC 11 (CSC); et *Spire Freezers Ltd. et al. c. La Reine*, 2001 DTC 5158; [2001] 2 CTC 40 (CSC), où, dans chacune des décisions, la Cour suprême du Canada s'est appuyée sur la notion de société de personnes de la *common law* afin de déterminer l'existence de sociétés créées au Texas et en Californie respectivement.

58 69 DTC 5194; [1969] CTC 265 (C. de l'É.) (« *Wardean Drilling* »).

59 RSA 1955, c. 295.

[traduction]

21. (1) Sauf intention contraire, les règles suivantes servent à déterminer l'intention des parties quant au moment du transfert à l'acheteur de la propriété des objets :

Règle I. La propriété d'objets déterminés et livrables vendus sans condition est transférée à l'acheteur au moment de la conclusion du contrat, peu importe que le paiement, la livraison ou les deux soient différés.

Règle II. La propriété d'objets déterminés que le vendeur est tenu de modifier pour les rendre livrables n'est transférée qu'une fois que les modifications ont été faites et que l'acheteur en a été avisé⁶⁰. [...]

Pour statuer que la propriété n'avait pas été transférée avant 1964, la Cour s'est fondée sur la preuve indiquant que le titre devait être transféré « [traduction] à la date de l'expédition » :

[traduction] La propriété de la foreuse aurait pu être transférée immédiatement si telle avait été l'intention des parties. Mais ce ne fut pas le cas. Il a été convenu, comme le montre la note inscrite à la page 5 de la facture, que le titre devait être transféré et les notes émises à la date de l'expédition. La livraison ou l'expédition n'a eu lieu que le 18 février 1964 et, par conséquent, le titre de propriété de la foreuse n'a été transféré à l'intimé qu'à cette date.

Je suis d'avis que ni la règle I ni la règle II énoncées à l'article 21 de la *Sale of Goods Act* ne s'applique aux modalités du contrat en l'espèce, mais plutôt que l'intention des parties quant au moment du transfert de la propriété de la foreuse est établie par les termes du contrat conformément à l'article 20 de la *Sale of Goods Act*⁶¹.

De la même façon, dans la décision *West Kootenay Power and Light Co. c. Canada*⁶², la Cour s'est fondée sur la loi provinciale sur la vente de marchandises pour déterminer si les frais prévus pour l'électricité livrée mais non facturée devaient être inclus dans le calcul du revenu du contribuable pour chacune des années d'imposition en cause. Selon les articles 31 et 32 de la *Sale of Goods Act* de la Colombie-Britannique⁶³ qui énonce que « [l]orsqu'un bien est vendu, livré et consommé, la remise d'un compte n'est pas une condition préalable du droit au paiement⁶⁴ », la Cour a soutenu que les revenus estimés étaient des sommes à recevoir au sens de l'alinéa 12(1)b) LIR et qu'elles devaient être incluses dans le calcul du revenu du contribuable pour chacune des années visées.

Le jugement rendu par la majorité dans *Will-Kare Paving & Contracting c. Canada*⁶⁵ est un autre exemple de la complémentarité entre la LIR et le droit privé

60 Supra, note 58, aux pp. 5198 et 271-72.

61 Ibid., aux pp. 5198 et 272-73.

62 [1992] 1 CF 732; 92 DTC 6023 (CAF) (« *West Kootenay* »).

63 RSBC 1979, c. 370.

64 Supra, note 62, aux pp. 751 et 6030.

65 [2000] 1 RCS 915; 2000 DTC 6467 (« *Will-Kare* »).

des relations contractuelles. Dans cette affaire, la Cour a examiné l'exigence législative selon laquelle le bien doit être utilisé principalement pour « la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location » pour être admissible à titre de déduction pour amortissement accéléré à l'égard de biens de la catégorie 39 et de crédits d'impôt à l'investissement aux termes du paragraphe 127(5) LIR⁶⁶. La contribuable, qui exploitait une entreprise d'asphaltage, a voulu se prévaloir des deux stimulants fiscaux en soutenant qu'elle fabriquait de l'asphalte qu'elle vendait à des clients dans le cadre de services d'asphaltage. Le ministre a établi une nouvelle cotisation pour le motif que les contrats d'asphaltage avaient été conclus pour la fourniture d'ouvrage et non pour la vente de marchandises. En soulignant que « vente et location ont un sens bien établi en droit⁶⁷ », le juge Major a statué que l'interprétation de ces termes dans les dispositions pertinentes de la LIR devrait être faite à la lumière de leur sens commercial plutôt que de leur sens ordinaire :

[E]n incluant les mentions de la vente ou de la location dans les dispositions prévoyant l'octroi de stimulants pour la fabrication ou la transformation, le législateur a opté pour un langage qui fait appel à des distinctions relativement subtiles issues du droit privé. La Loi est en fait truffée de telles distinctions. Sauf indication contraire expresse, il y a lieu de recourir à l'interprétation qui découle des règles bien établies du droit commercial.

Interpréter en l'espèce le mot vente selon son «sens ordinaire» supposerait que la Loi s'applique en vase clos sans tenir aucun compte de la qualification juridique des rapports commerciaux plus généraux qu'elle vise. Il ne s'agit pas d'un code du commerce qui s'ajoute à une loi fiscale. Notre Cour a tenu pour acquis, dans des arrêts antérieurs, qu'il faut s'en remettre aux règles plus générales du droit commercial pour attribuer un sens à des mots qui, indépendamment de la Loi, sont bien définis. Voir *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298. Voir également P.W. Hogg, J.E. Magee et T. Cook, *Principles of Canadian Income Tax Law* (3^e éd. 1999), à la p. 2, où les auteurs signalent :

[traduction] La Loi de l'impôt sur le revenu se fonde implicitement sur le droit commun et plus particulièrement sur le droit des contrats et le droit des biens [...] Le fait qu'une personne soit un employé, un entrepreneur indépendant, un associé, un mandataire, le bénéficiaire d'une fiducie ou l'actionnaire d'une société par actions a généralement une incidence sur l'obligation fiscale et dépend de notions du droit commun, soit généralement du droit provincial⁶⁸.

66 Voir la catégorie 39 de l'annexe II du Règlement de l'impôt sur le revenu, le crédit d'impôt à l'investissement au paragraphe 127(5) de la LIR, et les définitions de « crédit d'impôt à l'investissement » et de « bien admissible » au paragraphe 127(9).

67 Supra, note 65, au paragraphe 29.

68 Ibid., aux paragraphes 30-31.

La Cour a fait référence à « la common law et [aux] lois relatives à la vente de marchandises⁶⁹ » qui établissent une distinction entre un contrat de vente de marchandises et un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux⁷⁰, pour rejeter l'appel de la contribuable parce que le bien pour lequel elle avait demandé deux stimulants fiscaux « était [utilisé] principalement pour la fabrication ou la transformation de marchandises fournies en exécution de contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux, et non en exécution de contrats de vente⁷¹ ».

En passant du droit des contrats au droit des biens, il est évident que les tribunaux ont, encore une fois, eu recours au droit privé de provinces autres que le Québec afin de déterminer la responsabilité aux termes de la LIR. Par exemple, dans la décision *Drescher c. La Reine*⁷² où le contribuable a soutenu que le revenu d'intérêt tiré de dépôts à terme devait être partagé entre sa conjointe et sa fille parce que les dépôts à terme avaient été achetés avec les produits d'un billet de loterie qu'elles avaient acquis ensemble, la Cour a examiné le droit privé du Manitoba pour déterminer le résultat qui était approprié en l'espèce. Selon le juge Muldoon :

[C]e sont le droit des biens et les règles de l'equity de la province où sont situés les biens qui permettent de déterminer qui a des droits sur les biens. La jurisprudence manitobaine est une source fiable en l'espèce.

La common law et l'equity sont toutes deux applicables au Manitoba lorsqu'il s'agit de régler la question de la propriété d'un billet gagnant conférant la propriété de l'argent du prix ainsi que des intérêts produits par celui-ci⁷³.

La prétention du ministre, fondée sur l'affaire *Sura*, précitée, selon laquelle le revenu devrait être attribué au bénéficiaire légal du revenu sans tenir compte du droit de propriété à titre de bénéficiaire du bien, a été rejetée par la Cour qui s'est trouvée d'accord avec le contribuable puisqu'il avait agi à titre de « fiduciaire de sa femme et de sa fille, au sus et avec le consentement de celles-ci⁷⁴ ».

Conformément à cette décision, d'autres cas entendus dans les provinces de *common law* ont également été tranchés à partir des principes d'*equity* afin d'attribuer un revenu aux fins de l'impôt. Par exemple, dans la décision *Feder c. MRN*⁷⁵, lorsque le ministre a établi la cotisation du contribuable à partir du profit

69 Ibid., au paragraphe 35.

70 Selon A.G. Guest, éd., *Benjamin's Sale of Goods* (Londres : Sweet & Maxwell, 1974), à la p. 37 : « [traduction] Lorsqu'un bien, réel ou personnel, de l'employeur doit faire l'objet de travaux comportant l'utilisation ou l'adjonction de matériaux appartenant à la personne engagée à cet effet, il s'agira normalement d'un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux, la propriété de ceux-ci passant alors à l'employeur par accession et non pas en vertu d'un contrat de vente. »

71 Supra, note 65, au paragraphe 36.

72 [1985] ACF n° 23; 85 DTC 5064 (CF 1^{re} inst.).

73 Ibid., aux paragraphes 38-39 et à la p. 5071.

74 Ibid., au paragraphe 40 et à la p. 5072.

75 81 DTC 307; [1981] CTC 2330 (CRI).

tiré de la vente d'un terrain qu'il détenait en son seul nom, la Commission a accepté l'argument du contribuable selon lequel le revenu devait être partagé de façon égale avec son épouse parce que la moitié de la propriété était visée par une fiducie par interprétation en faveur de l'épouse⁷⁶. En outre, dans l'affaire *Stockman c. La Reine*⁷⁷, la Cour a autorisé la contribuable à déduire la moitié des pertes locatives subies à l'égard de biens dont le titre de propriété appartenait à son ex-mari pour le motif qu'il détenait le bien aux termes d'une fiducie par interprétation en faveur de la contribuable. Dans d'autres cas, le résultat de l'existence d'une fiducie par interprétation a été utilisé pour empêcher une disposition réputée au moment du décès aux termes du paragraphe 70(5) LIR⁷⁸, et pour empêcher l'application de la règle d'attribution de l'ancien paragraphe 74(2) sur un gain en capital tiré d'actions dont le titre avait été transféré par le contribuable à son épouse⁷⁹. Bien qu'en plusieurs occasions des contribuables n'aient pas réussi à établir l'existence d'une fiducie par interprétation ou par déduction⁸⁰, ces décisions ont uniformément supposé que ces principes peuvent être invoqués pour déterminer l'application de diverses règles tirées de la LIR⁸¹.

D'autres décisions ont été fondées sur des notions de *common law* relatives à la propriété pour déterminer si un bien avait été transféré à un conjoint ou à une personne ayant un lien de dépendance en vue de l'application de la règle de responsabilité solidaire énoncée à l'article 160 LIR. L'affaire *Gardner c. MRN*⁸² en est un bon exemple. Le ministre avait cotisé la contribuable pour des dettes fiscales dues par son époux au moment de la signature d'une renonciation qui retirait son nom du titre de la résidence dont ils étaient conjointement

76 Pour une décision semblable dans laquelle un gain en capital a été divisé à parts égales entre quatre contribuables parce que les deux époux détenaient leurs actions sous réserves de fiducies par déduction en faveur de leurs épouses, voir *Fernando et al. c. La Reine*, [1997] ACI n° 603; 97 DTC 1376 (CCI).

77 [1996] ACI n° 29; [1996] 1 CTC 3001 (CCI).

78 *Anderson Estate c. La Reine*, n° de greffe 91-2298(IT)G (CCI); 95 DTC 758.

79 *Holizki c. La Reine*, 95 DTC 5591; [1995] 2 CTC 420 (CF 1^{re} inst.), conf. 98 DTC 6530; [1998] 3 CTC 125 (CAF).

80 Voir, par exemple, *Boles c. MRN*, 82 DTC 1643; [1982] CTC 2638 (CRI); *Erickson c. MRN*, n° de greffe 84-1881(IT) (CCI); 88 DTC 1705; *Harms c. MRN*, n° de greffe 87-2077(IT) (CCI); 89 DTC 705; *Nelson et al. c. MRN*, nos de greffe 88-254(IT) et 88-255(IT) (CCI); 91 DTC 37; *Gosse c. La Reine*, [1993] ACI n° 249 (CCI); 93 DTC 1017; *Karavos c. La Reine*, [1995] ACI n° 938 (CCI); 96 DTC 1001; *Collins c. La Reine*, [1995] ACI n° 1089 (CCI); 96 DTC 1034, conf. [1998] ACF n° 555 (CAF); 98 DTC 6281; et *Landry c. La Reine*, [1999] ACI n° 635 (CCI); 2000 DTC 1460. Dans certains de ces cas, les tribunaux se sont demandés s'il était pertinent de tenter d'établir l'existence d'une fiducie par interprétation dans le contexte d'une instance concernant l'impôt sur le revenu.

81 Pour un examen critique de cette jurisprudence, voir Catherine Brown et Cindy L. Rajan, « Constructive and Resulting Trusts: Challenging Tax Boundaries » (1997) vol. 45, n° 4 *Revue fiscale canadienne* 659-89.

82 88 DTC 1649; [1988] 2 CTC 2285 (CCI).

propriétaires; la Cour a accueilli l'appel de la contribuable pour les motifs qu'elle avait la propriété effective du bien, que son époux détenait le titre de propriété dans le seul but de permettre à la contribuable d'obtenir une hypothèque, et que la renonciation n'avait pour effet que de transférer le titre sans modifier la propriété effective⁸³. De la même façon, dans la décision *Savoie c. La Reine*⁸⁴, la Cour a limité l'application de l'article 160 à la moitié de la valeur de la propriété transférée à la contribuable par son époux à une époque où il devait des impôts, pour le motif que la propriété était visée par une fiducie par interprétation ou une fiducie par déduction en sa faveur. Dans *Biderman et al. c. La Reine*⁸⁵, le contribuable avait une dette envers les autorités fiscales lors du décès de son épouse. La Cour a examiné la *common law* afin de déterminer si le contribuable avait signé une renonciation valide de son héritage et si une telle renonciation pouvait servir à éviter l'application de l'article 160 à l'attribution de son bien à ses enfants. Bien qu'elle ait conclu que le contribuable n'avait pas signé de renonciation valide, la Cour a indiqué dans une opinion incidente que parce qu'« [traduction] une renonciation opère par voie d'annulation, et non par voie d'aliénation⁸⁶ », une renonciation valide aurait pour effet d'empêcher l'application de la règle de responsabilité conjointe et solidaire⁸⁷.

Maintes fois, les tribunaux ont examiné des lois provinciales relatives à la succession des biens afin de déterminer si les contribuables avaient satisfait aux exigences législatives leur permettant de reporter l'impôt sur des transferts testamentaires à un conjoint ou sur le transfert d'un bien agricole à un enfant⁸⁸. Par exemple, dans la décision *La Reine c. Boger Estate*⁸⁹, la Cour s'est fondée sur la Devolution of Real Property Act de l'Alberta⁹⁰ pour conclure qu'un intérêt bénéficiaire dans le bien agricole avait été « transféré ou attribué » aux enfants du contribuable, comme l'exige le paragraphe 70(9), même si le bien avait été vendu par la succession du contribuable avant qu'il ne soit attribué aux enfants. De même, dans *Hillis et autres c. La Reine*⁹¹ où le contribuable était décédé sans testament en février 1977, la Cour d'appel fédérale a pris en considération deux lois de la Saskatchewan — The Intestate Succession Act⁹² (Loi sur les successions ab intestat) et la Dependants' Relief Act⁹³ (Loi sur l'aide aux personnes à charge) — afin de déterminer quand les biens du contribuable « [traduction] ont été, par

83 Résultat similaire dans *Linke c. La Reine*, [1994] ACI n° 300 (CCI); 94 DTC 1549.

84 [1993] ACI n° 141 (CCI); 93 DTC 552.

85 [2000] ACF n° 194 (CAF); 2000 DTC 6149 (« *Biderman* »).

86 *Re Paradise Motor Co. Ltd.*, [1968] 2 All ER 625, à la p. 632 (Angl. CA).

87 *Supra*, note 85, au paragraphe 46 et à la p. 6157.

88 Voir paragraphes 70(6) et 70(9) LIR.

89 N° de greffe A-1199-91 (CAF); 93 DTC 5276.

90 RSA 1980, c. D-34.

91 [1983] ACF n° 817 (CAF); 83 DTC 5365 (« *Hillis* »).

92 RSS 1978, c. I-13, anciennement RSS 1965, c. 126.

93 RSS 1978, c. D-25, anciennement RSS 1965, c. 128, telle que modifiée par SS 1967, c. 23.

dévolution, irrévocablement acquis » par son épouse aux fins du roulement prévu au paragraphe 70(6) LIR, qui exigeait à l'époque que la dévolution ait lieu « dans les 15 mois qui suivent le décès du contribuable ou dans un délai plus long qui est un délai raisonnable dans les circonstances⁹⁴ ». En décembre 1979, la Cour a convenu que la Intestate Succession Act permettait la dévolution de 10 000 \$ et d'un tiers du reliquat au conjoint immédiatement après le décès du contribuable, mais n'était pas unanime sur l'effet d'une ordonnance rendue aux termes de la Dependants' Relief Act. Le juge Heald a toutefois conclu que la Cour devait respecter la loi provinciale, donnant à l'ordonnance un effet rétroactif à la date du décès du contribuable⁹⁵, même si les autres juges étaient d'avis que l'ordonnance rendue en vertu de la loi n'avait pas opéré de dévolution irrévocable dans un délai de 15 mois⁹⁶. Malgré cette conclusion, le roulement a été admis parce que les biens avaient été irrévocablement dévolus à la conjointe dans un délai raisonnable⁹⁷.

Outre les cas où le droit privé des relations contractuelles et des biens est intervenu, le principe de complémentarité a été appliqué dans d'autres décisions

94 Dans sa présente version, le paragraphe 70(6) exige une telle dévolution « dans un délai se terminant 36 mois après le décès du contribuable ou, si son représentant légal en a fait la demande écrite au ministre dans ce délai, dans un délai plus long que le ministre considère raisonnable dans les circonstances ».

95 *Supra*, note 91, au paragraphe 37 et à la p. 5376 : [traduction] « [L]e législateur envisageait que la loi des provinces concernant la disposition de biens lors du décès ou postérieurement étant une matière relative aux biens et aux droits civils, s'appliquerait de manière à contrôler l'application du paragraphe 70(6) conformément à la loi de la province particulière concernée [...] [L]e paragraphe 4(2) considère le contribuable décédé sans testament comme un testateur qui a pourvu du partage de ses biens comme dans une succession ab intestat. Le paragraphe 14(1) prévoit que, lorsque, comme en l'espèce, une ordonnance a été rendue, le présumé testament (en vertu du paragraphe 4(2)) [...] "doit prendre effet, et sera réputé avoir pris effet à compter de la mort du testateur, comme s'il avait été exécuté, compte tenu des modifications énoncées dans l'ordonnance, dans le but de donner effet à la disposition portant sur l'entretien conjointe par l'ordonnance" [...] Vu les dispositions des paragraphes 4(2) et 14(1) précités, je conclus que l'ordonnance en question a transmis la totalité de la succession du contribuable décédé à la veuve, transmission qui est réputée avoir pris effet à partir du décès de ce contribuable. »

96 Voir *ibid.*, aux paragraphes 12-13 et à la p. 5370, les motifs du juge Clement qui souligne l'effet rétroactif de l'ordonnance « dans le but de donner effet à la disposition portant sur l'entretien conjointe par l'ordonnance », et qui conclut qu'« une fiction visant des fins provinciales » ne peut qualifier l'application de la LIR qui « tire ses effets des réalités des circonstances, sous réserve seulement des dispositions qu'elle peut elle-même prescrire »; et, *ibid.*, au paragraphe 31 et à la p. 5374, les motifs du juge Pratte : « À mon avis, lorsque les renonciations ont été signées et que l'ordonnance a été rendue étant donné que les effets des unes et de l'autre, en dépit de leur rétroactivité, n'existaient pas tant que les renonciations n'avaient pas été signées et que l'ordonnance de la Cour n'avait pas été rendue. Ce n'est que lorsque cela a été fait que madame Hillis a eu droit à la totalité de la succession de son mari, avec effet rétroactif à la date du décès de ce dernier. Par conséquent, si comme le prétendent les appelants, les renonciations et l'ordonnance de la Cour avaient eu pour effet de transmettre les biens à madame Hillis, cet effet ne s'est pas produit dans les 15 mois qui ont suivi le décès de M. Hillis. » Les citations dans cette note sont des traductions.

97 *Ibid.*, au paragraphe 20 et à la p. 5371.

afin de recourir à des lois provinciales régissant le droit des sociétés et les prescriptions. Par exemple, dans l'arrêt *La Reine c. Kalef*⁹⁸, la Cour d'appel fédérale s'est fondée sur la Ontario Business Corporations Act, 1982⁹⁹ afin de déterminer si le contribuable était visé par l'article 227.1 LIR selon lequel les administrateurs d'une société, qui omet de payer ses propres impôts ou des montants qu'elle doit déduire à la source, sont « solidairement responsables, avec la société, du paiement de cette somme, y compris les intérêts et les pénalités s'y rapportant ». Selon le juge McDonald :

La Loi de l'impôt sur le revenu ne définit pas le terme « administrateur » et elle n'établit pas de critère en ce qui concerne le moment où une personne cesse d'occuper ce poste. [...]

Bien qu'il puisse être loisible au législateur fédéral de s'écarter expressément des principes du droit des compagnies pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, je ne crois pas que l'on doive lui imputer une telle intention. Compte tenu du silence de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, je crois qu'il convient de se guider sur la loi sur les compagnies applicable, en l'espèce la *Loi sur les compagnies de l'Ontario*¹⁰⁰.

Il a donc été conclu que le contribuable pouvait continuer d'occuper le poste d'administrateur, même après qu'un syndic de faillite ait été nommé et ait pris le contrôle des actifs de la société à l'exclusion des administrateurs. La Cour a toutefois rejeté la prétention du contribuable selon laquelle l'action du ministre était visée par la règle de prescription énoncée au paragraphe 227.1(4) LIR qui interdit toute poursuite intentée en vertu du paragraphe 227.1(1) plus de deux ans après que l'administrateur ait cessé d'être un administrateur de la société.

De la même façon, dans la décision *La Reine c. Wheeliker*¹⁰¹, la Cour d'appel fédérale a examiné la Companies Act de la Nouvelle-Écosse¹⁰² pour décider si les contribuables, qui n'étaient pas des administrateurs de droit, étaient néanmoins solidairement responsables aux termes de l'article 227.1 LIR parce qu'ils agissaient à titre d'administrateurs de fait pour une société sans but lucratif qui a fait défaut de remettre les impôts retenus à la source sur le salaire des employés. Le juge Noël (le juge Desjardins souscrivant à ces motifs) a repris le passage de la décision *Kalef* et expliqué que, comme la LIR ne définit pas le terme « administrateurs » ni de façon générale, ni aux fins de cette disposition, « il est logique de se tourner vers la loi régissant la constitution en personne morale de la compagnie pour déterminer qui est un administrateur aux fins de l'article 227.1¹⁰³ ». Bien qu'elle ait conclu que les administrateurs de fait ne sont pas visés par l'article 227.1, la

98 [1996] ACF n° 269; 96 DTC 6132 (CAF) (« *Kalef* »).

99 SO 1982, c. 4.

100 Supra, note 98, aux paragraphes 10 et 15 et aux pp. 6134-35.

101 Sub nom. *Canada c. Corsano*, [1999] 3 CF 173; 99 DTC 5658 (CAF) (« *Wheeliker* »).

102 RSNS 1967, c. 42.

103 Supra, note 101, aux pp. 195 et 5661.

Cour a néanmoins statué que les contribuables étaient responsables en vertu du principe de *common law* selon lequel « une personne qui n'a pas satisfait aux critères d'éligibilité ne peut se fonder sur ce fait pour échapper aux responsabilités de la charge d'administrateur¹⁰⁴ ». Même s'il souscrivait au résultat final, le juge Létourneau aurait inclus les administrateurs de fait dans la portée de l'article 227.1 parce que l'absence de restriction du terme « administrateur » indique que « le législateur a voulu qu'il recouvre tous les genres d'administrateurs reconnus en droit des sociétés, notamment les administrateurs de droit et de fait¹⁰⁵ ». Après avoir adopté les motifs de la majorité, le juge Létourneau s'est toutefois dit d'avis que, pour déterminer si les contribuables étaient des administrateurs au sens de l'article 227.1 LIR, il était nécessaire de « se tourner vers le droit qui peut fournir une réponse au silence de la Loi » notamment, la Companies Act de la Nouvelle-Écosse et les principes généraux de *common law* qui régissent la qualification des administrateurs de fait¹⁰⁶.

Un autre exemple percutant de complémentarité avec la législation provinciale sur le droit des sociétés est la décision de la Cour d'appel fédérale dans *Dale c. Canada*¹⁰⁷. Le ministre avait refusé un transfert de biens à imposition différée à une société aux termes du paragraphe 85(1) LIR pour le motif que la contrepartie du transfert de biens ne comprenait pas d'actions valablement émises. La majorité de la Cour a conclu que l'émission invalide d'actions avait été corrigée par une déclaration subséquente de validité rétroactive rendue aux termes de l'article 44 de la Companies Act de la Nouvelle-Écosse¹⁰⁸ et accueilli l'appel du contribuable. Voici un important extrait de la décision de la Cour :

Si la législature d'une province autorise ses tribunaux à déclarer que des événements passés sont réputés s'être produits à une date antérieure, alors le ministre n'a pas le pouvoir de saper l'autorité de la loi en refusant de reconnaître l'effet manifeste de cet événement réputé¹⁰⁹.

Le lecteur peut se demander si cette conclusion de la Cour est conforme avec celle de la majorité dans l'affaire *Hillis*¹¹⁰.

104 Ibid., aux pp. 199-200 et 5662.

105 Ibid., aux pp. 181 et à 5664.

106 Ibid., aux pp. 183 et 5664.

107 [1997] 3 CF 235; 97 DTC 5252 (CAF) (« Dale »).

108 RSNS 1989, c. 81.

109 Supra, note 107, aux pp. 260 et 5256.

110 En réponse à la prétention du ministre que la Cour était liée par la conclusion dans *Hillis*, supra, note 91, le juge Robertson, avec l'assentiment du juge Décary, a dit dans l'arrêt *Dale*, supra, note 107, aux pp. 261 et 5257, que la décision dans *Hillis* était « partagée et, avec respect, ne permet pas de dégager une tendance discernable ».

Enfin, dans l'affaire *Markevich c. Canada*¹¹¹, la Cour fédérale d'appel s'est fondée sur un délai de prescription de six ans prévu par la Limitation Act de la Colombie-Britannique¹¹² pour conclure que les autorités fiscales ne pouvaient pas tenter de recouvrer en 1998 une dette fiscale qui remontait à un avis de cotisation émis par le ministre le 17 juin 1986. Après avoir souligné que l'article 222 LIR, qui déclare les impôts et autres montants payables en vertu de la LIR comme « dettes envers Sa Majesté et recouvrables comme telles devant la Cour fédérale ou devant tout autre tribunal compétent » est silencieux sur la question de la prescription, la Cour s'est appuyée sur l'article 32 de la Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif¹¹³ pour conclure que les autorités fiscales étaient assujetties au délai de prescription provincial applicable. De façon plus générale, la Cour a indiqué que, même si la LIR « peut exclure l'application de principes, de règles et de moyens de recours d'application générale », cela ne peut être accompli que par « des dispositions expresses à cet effet ou [si] cette conclusion s'impose¹¹⁴ ». Comme l'article 222 était silencieux sur le sujet, la Cour a souligné que « le législateur a voulu que la question des délais de prescription soit régie par les lois d'application générale¹¹⁵ ». Enfin, la Cour a ajouté que, bien qu'il puisse sembler inacceptable de permettre que des délais de prescriptions différents s'appliquent dans des provinces différentes, « il est loisible au législateur de modifier la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour parvenir au résultat qu'il juge approprié¹¹⁶ ».

La majorité de la Cour suprême du Canada a rejeté l'appel du contribuable pour le motif que le recouvrement d'une dette fiscale fédérale était assujetti à la prescription de six ans de l'article 32 de la Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif pour tout « fait générateur survenu ailleurs que dans une province¹¹⁷ ». Dans une opinion concurrente, le juge Deschamps aurait

111 [2001] 3 CF 449; 2001 DTC 5305 (CAF) (autorisation d'appel à la CSC accordée le 6 décembre 2001) (« *Markevich* »).

112 RSBC 1996, c. 266, article 3(5).

113 LRC 1985, c. C-50. Selon cette disposition : « Sauf disposition contraire de la présente loi ou de toute autre loi fédérale, les règles de droit en matière de prescription qui, dans une province, régissent les rapports entre particuliers s'appliquent lors des poursuites auxquelles l'État est partie pour tout fait générateur survenu dans la province. »

114 Supra, note 111, au paragraphe 25.

115 Ibid., au paragraphe 16.

116 Ibid., au paragraphe 29.

117 *La Reine c. Markevich*, 2003 CSC 9. Selon le juge Major, parce qu'une « dette envers le gouvernement fédéral, qui n'est situé dans aucune province et qui ne prend pas de province particulière comme point de repère pour l'établissement de ses cotisations », il s'ensuit que, « selon le sens clair » de l'article 32 de la Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif, le fait générateur en l'espèce est survenu « ailleurs que dans une province ». Ibid., au paragraphe 39. Par ailleurs, il conclut qu'il est raisonnable de présumer que « lorsqu'il a prévu qu'un délai de prescription de six ans s'appliquerait aux procédures relatives à un fait générateur survenu ailleurs que dans une province, le législateur voulait que les dispositions en

plutôt appliqué la prescription de la Limitation Act de la Colombie-Britannique parce que le fait générateur était survenu dans cette province¹¹⁸.

DISSOCIATION

Par opposition à de nombreuses décisions dans lesquelles les tribunaux canadiens ont confirmé ou appliqué un principe de complémentarité entre la LIR et le droit privé provincial, d'autres ont interprété diverses notions et dispositions contenues dans la LIR sans tenir compte du droit privé de la province concernée, dissociant ainsi ces notions et dispositions des règles, principes et notions de droit privé à partir desquels elles pourraient autrement être interprétées. Cette partie du texte porte sur quelques-unes de ces notions et dispositions, ainsi que sur les principales décisions judiciaires dans lesquelles elles ont été interprétées. Bien que certaines de ces décisions aient pour effet de dissocier la LIR du droit privé de toutes les provinces, dans la plupart, il s'agit de dissocier la LIR du droit civil du Québec.

Dons

La notion de « don » est utilisée dans plusieurs dispositions de la LIR, notamment aux articles 110.1 et 118.1 qui accordent une déduction ou un crédit pour la « juste valeur marchande d'un don » à un donataire reconnu, et les alinéas 69(1)b) et c) qui stipulent que tout bien transféré « au moyen d'une donation » est réputé avoir été transféré par le cédant et acquis par le cessionnaire à une juste valeur marchande. À l'instar de bien d'autres notions de droit privé sur lesquelles elle se fonde, la LIR ne définit pas le terme « don¹¹⁹ ».

En l'absence de définition législative, il est facile de comprendre pourquoi les tribunaux canadiens ont souvent eu recours au droit privé provincial pour déterminer les caractéristiques d'un don aux fins de la LIR. En effet, dans les provinces de *common law*, les tribunaux ont généralement défini le don comme un « transfert volontaire d'un ou de biens d'une personne à une autre, à titre gratuit et non en exécution d'une obligation contractuelle, sans attente ou espoir d'un avantage matériel en contrepartie¹²⁰ ». Bien qu'occasionnellement qualifiée de

matière de prescription s'appliquent de manière uniforme partout au pays en ce qui concerne les procédures du type de celle en cause en l'espèce ». Ibid., au paragraphe 40.

118 Ibid., aux paragraphes 53 à 56.

119 Pour une analyse utile des décisions judiciaires dans lesquelles a été interprétée la notion de don aux fins de la LIR, voir Blake Bromley, « Flaunting and Flouting the Law of Gift: Canada Customs and Revenue Agency's Philanthrophobia » (2002) vol. 21, n° 3 *Estates, Trusts & Pensions Journal* 177-208.

120 *Woolner c. AG of Canada et al.*, [1999] ACF n° 1615, au paragraphe 7 (CAF); 99 DTC 5722. Pour des définitions semblables, voir *La Reine c. Zandstra*, 74 DTC 6416, à la p. 6419; [1974] 2 CF 254, aux pp. 261-62 (CF 1^{re} inst.) (« *Zandstra* »); *La Reine c. McBurney*, [1985] ACF n° 821, aux paragraphes 11-13 (CAF); 85 DTC 5433, à la p. 5435; (« *McBurney* »); *La Reine c. Burns*, n°s de greffe T-17-84, T-18-84, T-19-84, aux paragraphes 24-26; 88 DTC 6101, aux pp. 6103-4 (CF 1^{re} inst.) (« *Burns* »), conf. par n° de greffe A-188-88 (CAF); 90 DTC 6335; *La Reine c. Friedberg*, [1991] ACF n° 1255, au paragraphe 4 (CAF); 92 DTC 6031, à la p. 6032; et *Pustina*

signification « ordinaire » du terme don par opposition à son interprétation « technique » ou juridique¹²¹, les instances judiciaires et les dictionnaires sur lesquels cette définition est fondée laissent entendre que la notion provient effectivement de la *common law* de l'Angleterre et des États-Unis¹²². Par conséquent, des tribunaux de provinces de *common law* ont généralement refusé d'admettre des déductions pour dons de bienfaisance lorsque le contribuable avait reçu quelque contrepartie que ce soit en retour, même si la valeur du don dépassait la contrepartie reçue¹²³.

D'autre part, au Québec, le concept de don énoncé dans le CcQ n'interdit pas la contrepartie, à condition que la valeur du bien transféré par le don dépasse la valeur de la contrepartie reçue en retour¹²⁴. À partir de ce principe, lorsqu'un contribuable a vendu une exploitation agricole à ses fils pour un montant inférieur à sa juste valeur marchande, la Commission d'appel de l'impôt a qualifié la différence comme étant un don aux fins de l'impôt sur les dons prévu à l'ancien article 111 LIR¹²⁵. De la même façon, dans la décision *Aspinall c. MRN*¹²⁶, lorsque le contribuable a acheté des billets pour assister à un ballet et à une réception pour un montant supérieur à leur juste valeur marchande, la Commission d'appel de l'impôt a statué que le supplément était un don aux fins de la déduction pour dons de charité.

Toutefois, dans la décision *La Reine c. Littler*¹²⁷ où le ministre a exigé le paiement d'un impôt sur les dons relativement à la vente d'actions au fils du contribuable pour un montant inférieur à leur juste valeur marchande, la Cour d'appel fédérale

et al. c. La Reine (sub nom. *Wbent c. La Reine*), [1996] ACI n° 731, au paragraphe 37 (CCI); 96 DTC 1594, à la p. 1602, conf. par [2000] ACF n° 1874 (CAF); 2000 DTC 6001.

- 121 Voir, par exemple, *McBurney*, supra, note 120, au paragraphe 11 et à la p. 5432 : « La Loi ne définit pas le mot “dons”. Rien dans le contexte à l'intérieur duquel ce terme est employé ne porte à croire qu'il y revêt un sens technique plutôt que son sens ordinaire. »
- 122 Voir les décisions citées dans *Zandstra et McBurney*, supra, note 120. Pour une reconnaissance explicite du fondement de ce critère en *common law*, voir *Woolner*, supra, note 120, au paragraphe 7 et à la p. 5723; et *Pustina (Wbent)*, supra, note 120, au paragraphe 37 et à la p. 1602.
- 123 Voir, par exemple, *Gaudin c. MRN*, 55 DTC 385; (1955), 13 Tax ABC 199 (vente d'une maison pour la moitié de sa valeur); *Tite c. MRN*, 86 DTC 1788; [1986] 2 CTC 2343 (CCI) (achat d'une reproduction pour un montant dépassant sa juste valeur marchande); *Zandstra*, supra, note 120 (don à une école confessionnelle fréquentée par les enfants du contribuable); *McBurney*, supra, note 120 (don à une école confessionnelle fréquentée par les enfants du contribuable) et *Burns*, supra, note 120 (don à une association de ski dont était membre la fille du contribuable).
- 124 Selon l'article 1806 CcQ : « La donation est le contrat par lequel une personne, le donateur, transfère la propriété d'un bien à titre gratuit à une autre personne, le donataire; le transfert peut aussi porter sur un démembrement du droit de propriété ou sur tout autre droit dont on est titulaire. » Selon l'article 1810 : « La donation rémunératoire ou la donation avec charge ne vaut donation que pour ce qui excède la valeur de la rémunération ou de la charge. »
- 125 *Gagnon Estate c. MRN*, 60 DTC 347; (1960), 24 Tax ABC 309.
- 126 *Aspinall*, supra, note 51.
- 127 N° de greffe A-374-76 (CAF); 78 DTC 6179 (« *Littler* »).

a dissocié le concept de don de la LIR du concept de don du droit civil du Québec en adoptant la définition du terme fournie par la *common law*. Le juge en chef Jockett a rejeté la prétention du ministre selon laquelle les caractéristiques d'un don devraient être régies par le droit civil du Québec¹²⁸ et accueilli l'appel du contribuable pour le motif qu'il ne faut pas interpréter la notion de don en droit civil « comme étendant l'application de l'article 111 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans la province de Québec au-delà du domaine d'application dans les autres provinces¹²⁹ ». Au contraire, il conclut :

Par définition, un contrat de vente opère transfert de propriété en échange d'une contrepartie et ne peut être un don, lequel, par définition, dispose d'un bien sans contrepartie. [...]

Si, en langage courant, on pourrait dire qu'un don a été fait sous forme de vente à prix réduit (le dont [sic] étant constitué par cette réduction de prix), à mon avis, dans la législation fiscale, le terme « don » doit être interprété suivant son sens juridique, à savoir un transfert de propriété sans contrepartie. La différence entre valeur et prix n'est pas un « bien » et ne peut être transférée¹³⁰.

Par conséquent, afin de préserver l'uniformité de l'application de la LIR dans l'ensemble du Canada, la Cour a effectivement laissé tombé la notion de droit civil du don, confirmant que la définition de *common law* était la seule signification « juridique¹³¹ ».

De même, dans la décision *Gervais c. La Reine*¹³², le contribuable avait acheté de son père une propriété, incluant des immeubles, à un prix inférieur à la juste valeur marchande. La signification de « don » en *common law* a été adoptée par la Cour pour rejeter la prétention du contribuable selon laquelle le coût en capital était réputé être la juste valeur marchande aux termes de l'alinéa 20(6)g LIR [devenu l'alinéa 69(1)c]. Même s'il a reconnu que l'avantage conféré au contribuable par son père pouvait constituer un don selon le droit du Québec, le juge Walsh a conclu ce qui suit :

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 Jockett,

128 Plus particulièrement, le ministre a cité la décision *Charlebois c. Charlebois et al.*, [1974] CA 99 (Qué. CA), qui a interprété une vente à un prix inférieur à la juste valeur marchande comme étant un don indirect aux termes de l'article 712 CcBC.

129 Supra, note 127, au paragraphe 12 et à la p. 6182.

130 Ibid., aux paragraphes 10-11 et aux pp. 6181-82.

131 Le juge LeDain, qui souscrit aux motifs du juge en chef, a statué en faveur du contribuable par une interprétation plus étroite, concluant que la notion spéciale de don indirect de l'ancien article 712 du CcBC « n'est pas relié au sens de don au point qu'il faille conclure que c'est ce que le législateur voulait dire » concernant l'impôt fédéral sur les dons. Ibid., au paragraphe 19 et à la p. 6183.

132 [1984] ACF n° 1040 (CF 1^{re} inst.); 85 DTC 5004 (« *Gervais* »).

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 [...] 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 du Québec au-delà de ce qu'il en serait dans une autre province. J'estime que les mêmes principes doivent s'appliquer à l'interprétation de l'alinéa 20(6)c) de la Loi en vigueur à l'époque en cause, et que je suis lié par l'arrêt *Little*. Même s'il est probable que l'avantage conféré par l'acte de vente soit considéré comme une donation en droit québécois, aux fins de l'impôt sur le revenu, il faut interpréter la loi de façon uniforme à travers le Canada et le terme « don » de l'alinéa 20(6)c) de la Loi doit recevoir l'interprétation étroite et restrictive qui lui a été donnée dans l'arrêt *Little* à des fins d'impôt¹³³.

Encore une fois, afin de promouvoir l'uniformité dans l'ensemble du Canada, la Cour a dissocié la notion de don de la LIR de la définition de droit civil en confirmant « aux fins d'impôt sur le revenu » l'« interprétation étroite et restrictive » de la *common law*.

Organismes de bienfaisance

Conformément à l'alinéa 149(1)f) LIR, les organismes de bienfaisance enregistrés sont exemptés de payer un impôt sur le revenu. En plus de cet avantage fiscal, les dons qui leur sont versés peuvent faire l'objet d'une déduction dans le cas de dons faits par une société aux termes de l'article 110.1 LIR et d'un crédit d'impôt non remboursable pour des dons personnels aux termes de l'article 118.1¹³⁴. Bien que la LIR définisse de façon générale un « organisme de bienfaisance enregistré » comme œuvre ou fondation de bienfaisance¹³⁵ et qu'elle définisse ces personnes morales en fonction d'activités et de fins de bienfaisance¹³⁶, elle ne définit pas le terme « bienfaisance ». L'arrêt clé relativement à la notion de dons de bienfaisance aux fins de l'impôt est la décision rendue par la Cour suprême du Canada dans *Vancouver Society c. MRN*¹³⁷.

133 Ibid., au paragraphe 12 et à la p. 5008.

134 Pour une évaluation critique du crédit d'impôt non remboursable pour contributions individuelles, voir David G. Duff, « Charitable Contributions and the Personal Income Tax: Evaluating the Canadian Credit », dans Jim Phillips, Bruce Chapman et David Stevens, édit., *Between State and Market: Essays on Charities Law and Policy in Canada* (Montreal : McGill-Queen's University Press, 2001), 407-56.

135 Voir la définition d'« organisme de bienfaisance enregistré » au paragraphe 248(1) LIR et les définitions de « fondation privé » et de « fondation publique » au paragraphe 149.1(1) LIR.

136 Voir les définitions d'« oeuvre de bienfaisance » et de « fondation de bienfaisance » au paragraphe 149.1(1) LIR.

137 [1999] 1 RCS 10; 99 DTC 5034 (« *Vancouver Society* »). Pour une analyse critique de la décision de la Cour suprême du Canada dans cette affaire, voir Mayo Moran et Jim Phillips, « Charity and the Income Tax Act: The Supreme Court Speaks », dans Phillips et al., supra, note 134, aux pp. 343-70.

Aux fins de discussion, il n'est pas nécessaire d'examiner les faits de l'affaire *Vancouver Society*, sauf pour souligner qu'il s'agit d'un autre cas qui vient s'ajouter à la longue liste de décisions dans lesquelles les autorités fiscales ont refusé d'accorder le titre d'organisme de bienfaisance enregistré à un contribuable pour le motif qu'il ne correspondait pas à la définition juridique d'organisme de bienfaisance adoptée par Lord Macnaghten dans l'affaire *Commissioners for Special Purposes of Income Tax c. Pemsel*¹³⁸ et confirmée dans de nombreuses décisions fiscales canadiennes¹³⁹. Sans être d'accord sur la question de savoir si les activités du contribuable pouvaient être qualifiées d'activités de bienfaisance selon le critère de l'arrêt *Pemsel*, la Cour a approuvé à l'unanimité la pertinence de cette définition juridique, elle-même tirée des fiducies de la *common law*. Tel qu'expliqué par le juge Iacobucci, le concept d'« activité de bienfaisance » de la LIR « s'en remet implicitement aux indications de la common law à cet égard¹⁴⁰ ». Et, selon le juge Gonthier :

Il est bien connu que la LIR ne définit les termes « organisme 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 définition¹⁴¹ ».

Par conséquent, il conclut que « [d]e fait, le Parlement a incorporé dans la LIR la définition d'organisme de bienfaisance en common law¹⁴² ».

138 [1891] AC 531 (HL) (« *Pemsel* »). Selon Lord Macnaghten, à la p. 583 : « [traduction] Un "organisme de bienfaisance" dans le sens juridique du terme renferme quatre grandes catégories : les fiducies pour le soulagement de la pauvreté; les fiducies pour la promotion de l'éducation; les fiducies pour la promotion de la religion; et les fiducies pour toutes autres fins utiles à la société, qui ne sont pas visées par l'une des catégories précédentes. »

139 Voir, par exemple, *Towle Estate c. MRN* (sub nom. *Guaranty Trust Co. of Canada c. MRN*), 67 DTC 5003; [1966] CTC 755 (SCC); *Vancouver Regional FreeNet Assn. c. MRN*, [1996] 3 CF 880; 96 DTC 6440 (CAF); *Briarpatch Incorporated c. La Reine*, [1996] ACF n° 444; 96 DTC 6294 (CAF); *Everywoman's Health Centre Society (1988) c. MRN*, [1992] 2 CF 52; 92 DTC 6001 (CAF); *Reed c. Canada*, [1989] 2 CF 259; 89 DTC 5230 (CF 1^{re} inst.); *N.D.G. Neighbourhood Association c. MRN*, n° de greffe A-468-86 (CAF); 88 DTC 6279; *Toronto Volgograd Committee c. MRN*, [1988] ACF n° 212; 88 DTC 6192 (CAF); *Positive Action Against Pornography c. MRN*, n° de greffe A-165-87 (CAF); 88 DTC 6186; *Native Communications Society of B.C. c. Canada*, [1986] 3 CF 471; 86 DTC 6353 (CAF); *Scarborough Community Legal Services c. MRN*, [1985] ACF n° 101; 85 DTC 5102 (CAF); et *McBurney*, supra, note 120.

140 Supra, note 137, au paragraphe 143.

141 Ibid., au paragraphe 28.

142 Ibid.

En tant que « définition de common law » s'appliquant à l'ensemble du Canada, la notion juridique d'organisme de bienfaisance, confirmée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Vancouver Society*, est nécessairement dissociée du droit privé du Québec qui reconnaît la notion de « fiducie d'utilité sociale » dans les articles 1266 et 1270 CcQ¹⁴³, et celle de « fin d'utilité sociale » de l'article 1256¹⁴⁴, mais n'emploie pas les termes « organisme de bienfaisance » ou « bienfaisance ». Toutefois, cette définition juridique ne correspond pas au droit privé des provinces de *common law*, plusieurs d'entre elles ayant adopté des définitions législatives d'une fin de bienfaisance ou d'un organisme de bienfaisance qui ne correspond pas à l'approche adoptée dans l'arrêt *Pemsel*¹⁴⁵. Au contraire, comme il a été souligné par le juge Gonthier dans l'arrêt *Vancouver Society*, puisque

les tribunaux continuent de jouer un rôle dans la rationalisation et la mise à jour de [la] définition [juridique d'organisme de bienfaisance] afin qu'elle soit toujours adaptée aux réalités sociales et économiques [...] la définition des termes "organisme de bienfaisance" et "bienfaisance" sous le régime de la *LIR* ne [correspond] 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 law¹⁴⁶.

143 Selon l'article 1266 : « Les fiducies sont constituées à des fins personnelles, ou à des fins d'utilité privée ou sociale. » Selon l'article 1270 : « La fiducie d'utilité sociale est celle qui est constituée dans un but d'intérêt général, notamment à caractère culturel, éducatif, philanthropique, religieux ou scientifique. »

144 Selon l'article 1256 : « La fondation résulte d'un acte par lequel une personne affecte, d'une façon irrévocable, tout ou une partie de ses biens à une fin d'utilité sociale ayant un caractère durable. »

145 Voir, par exemple, l'article 1(1)c) de la Charitable Fund-Raising Act, RSA 2000, c. C-9, qui inclut dans la définition de « [traduction] fins de bienfaisance » « toute fin philanthropique, bénévole, éducative, médicale, humanitaire, religieuse, culturelle, artistique ou récréative, à condition que cette fin ne fasse pas partie des activités d'une entreprise »; l'article 1 de la Liquor Control and Licensing Act, RSBC 1996, c. 267, qui inclut dans la définition de « fins de bienfaisance », en plus des catégories de l'arrêt *Pemsel*, « [traduction] l'avancement a) des services récréatifs; b) des sports ou de l'athlétisme; c) de l'aide aux personnes handicapées; d) de la culture; [et] e) des jeunes ou des personnes âgées »; l'article 1(1) de la Loi sur la validation des oeuvres de charité, LRM 1987, c. C60, qui définit une « oeuvre de charité » comme « une oeuvre charitable, bénévole, philanthropique, patriotique, athlétique, artistique, ou civique, ou une oeuvre qui a pour objet la promotion du progrès civique ou la fourniture d'un service public »; et la définition d'« [traduction] organisme de bienfaisance » dans la Charities Act, RSPEI, 1988, c. C-4, article 1(a) qui vise « [traduction] toute personne, association, institution ou organisation sous la responsabilité de laquelle des fonds sont recueillis à des fins bénévoles, éducatives, culturelles, religieuses ou charitables ». Voir aussi la définition de « fins de bienfaisance » à l'article 7 de la Loi sur la comptabilité des oeuvres de bienfaisance, LRO 1990, c. C.10, article 7, qui adopte les catégories énoncées dans l'arrêt *Pemsel* et l'interprétation de la disposition dans *Re Laidlaw Foundation* (1984), 48 OR (2d) 549 (Div. Ct.).

146 Supra, note 137, au paragraphe 28.

Par conséquent, il a conclu que la « notion d'organisme de bienfaisance dans la LIR est une règle de droit fédéral uniforme dans l'ensemble du pays¹⁴⁷ ».

Employé et entrepreneur indépendant

La distinction établie entre les employés et les entrepreneurs indépendants est fondamentale en droit fiscal fédéral¹⁴⁸ puisqu'elle entraîne des différences considérables dans le calcul du revenu¹⁴⁹, dans l'application de l'impôt aux non-résidents¹⁵⁰, et dans les conventions administratives pour le paiement de l'impôt sur le revenu¹⁵¹. Contrairement aux termes « don » et « organisme de bienfaisance », la LIR définit « emploi » comme « poste qu'occupe un particulier, au service d'une autre personne » et « employé » comme « personne occupant un tel poste¹⁵² ».

147 Ibid.

148 En plus d'être importante pour la LIR, la distinction entre employé et entrepreneur indépendant constitue le fondement de la Loi sur l'assurance-emploi, LC 1996, c. 23, et du Régime de pensions du Canada, LRC 1985, c. C-8. Bien que les tribunaux canadiens appliquent les mêmes critères pour établir la distinction entre les employés et les entrepreneurs indépendants aux termes de toutes les lois, cet article ne traite que de la distinction établie aux fins de la LIR.

149 Tandis que les employés doivent calculer leur revenu conformément à la sous-section a de la section B de la partie I de la LIR (« Revenu ou perte provenant d'une charge ou d'un emploi ») qui n'admet que les déductions expressément énumérées à l'article 8 LIR, les entrepreneurs indépendants calculent leur revenu en application de la sous-section b de la section B de la partie I de la LIR (« Revenu ou perte provenant d'une entreprise ou d'un bien ») qui permet un éventail beaucoup plus vaste de déductions dans le calcul des profits tirés de l'entreprise. En outre, lorsqu'une personne exploite une entreprise de prestation de services et fournit ces services à une personne ou à une société de personnes par l'entremise d'une société et qu'« il serait raisonnable de considérer l'employé constitué en société comme étant un cadre ou un employé de la personne ou de la société de personnes [...] si ce n'était de l'existence de la société », la société n'est pas admissible au taux d'imposition réduit accordé aux entreprises aux termes du paragraphe 125(7) mais est limitée aux déductions accordées à l'alinéa 18(1)p). Pour un examen détaillé de ces règles législatives et des décisions judiciaires dans lesquelles elles ont été appliquées, voir David G. Duff, *Canadian Income Tax Law* (Toronto : Emond Montgomery et Association canadienne d'études fiscales, 2003), chapitres 4 et 5.

150 Par exemple, aux termes de la Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Washington le 26 septembre 1980 et modifiée par des protocoles signés le 14 juin 1983, le 28 mars 1984, le 17 mars 1995 et le 29 juillet 1997, l'article XV permet à chaque État contractant d'imposer les non-résidents qui y sont employés. Par contre, l'article XIV permet à chaque État contractant d'imposer les non-résidents pour les revenus qu'ils tirent « d'une profession indépendante » dans l'État, seulement si le non-résident « dispose, ou a disposé, de façon habituelle d'une base fixe » dans l'État, et « uniquement dans la mesure où les revenus sont imputables à la base fixe ».

151 Voir, par exemple, l'alinéa 153(1)a) LIR et l'article 101 du Règlement de l'impôt sur le revenu qui rendent les employeurs responsables de retenir les sommes fixées d'un traitement, d'un salaire et de toute autre rémunération payable aux employés et de remettre ces sommes au receveur général. Par opposition, le paragraphe 156(1) LIR exige des entrepreneurs indépendants qu'ils versent des acomptes provisionnels trimestriels basés sur l'impôt payé l'année précédente ou sur l'impôt prévu pour l'année en cours.

152 Voir la définition d'« emploi » au paragraphe 248(1) LIR.

D'autre part, une « entreprise » comprend « les professions, métiers, commerces, industries ou activités de quelque genre que ce soit » et exclut à certaines fins « les projets comportant un risque ou les affaires de caractère commercial », à l'exception d'une charge ou d'un emploi¹⁵³. Toutefois, comme ces définitions législatives sont plutôt générales, les tribunaux canadiens ont élaboré un certain nombre de critères visant à établir une distinction entre les employés et les entrepreneurs indépendants¹⁵⁴. Le jugement qui fait autorité concernant la notion d'emploi en droit fiscal est celui de l'affaire *Wiebe Door Services Ltd. c. MRN*¹⁵⁵.

Dans ce cas, *Wiebe Door* exploitait une entreprise d'installation et de réparation de portes basculantes dans le cadre de laquelle des services avaient été rendus en son nom par « un nombre considérable d'installateurs et de réparateurs de portes avec lesquels elle s'est entendue expressément et individuellement pour que chacun exerce ses activités de façon autonome et, par conséquent, qu'il se charge lui-même de payer ses impôts¹⁵⁶ ». En première instance¹⁵⁷, la Cour de l'impôt a examiné quatre critères dont se servent « le plus couramment » les tribunaux canadiens pour établir une distinction entre employé et entrepreneur indépendant pour rejeter le traditionnel critère de « contrôle » comme « peu concluant » en raison des faits en l'espèce¹⁵⁸. Elle a conclu que « les travailleurs semblent être des

153 Voir la définition d'« entreprise » au paragraphe 248(1) LIR.

154 Pour des analyses utiles de décisions canadiennes qui ont établi une distinction entre les employés et les entrepreneurs indépendants, voir Marc Noël, « Contract for Services, Contract of Services — A Tax Perspective and Analysis », dans *Report of Proceedings of the Twenty-Ninth Tax Conference, 1977 Conference Report* (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 1978), 712-40; Brian J. Wilson, « Employment Status Under the Income Tax Act », dans *Income Tax and Goods and Services Tax Planning for Executive and Employee Compensation and Retirement, 1991 Corporate Management Tax Conference* (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 1992), 2:1-61; Joanne E. Magee, « À qui appartient l'entreprise : Employés ou entrepreneurs indépendants », article dans la chronique *Planification fiscale personnelle* (1997) vol. 45, n° 3 *Revue fiscale canadienne* 604-27; et Alain Gaucher, « A Worker's Status as Employee or Independent Contractor », dans *Report of Proceedings of the Fifty-First Tax Conference, 1999 Conference Report* (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 2000), 33:1-98. Une excellente analyse de la relation entre ces critères et le concept d'emploi énoncé dans le CcQ est offerte par John W. Durnford, dans « Employee or Independent Contractor? The Interplay Between the Civil Code and the Income Tax Act », dans *Mélanges Paul-André Crépeau* (Cowansville, QC : Yvon Blais, 1997), 273-309. Pour une analyse plus récente, voir François Auger, « Employé/salarié et travailleur autonome », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien. Recueil d'études en fiscalité*, supra, note 4, 3:1-86.

155 [1986] 3 CF 553; 87 DTC 5025 (CAF) (« *Wiebe Door* »).

156 *Ibid.*, aux pp. 556 et 5026.

157 Même si la décision n'est pas publiée, les passages clés de la décision de la Cour canadienne de l'impôt sont repris dans la décision de la Cour d'appel fédérale, *ibid.*, aux pp. 556-57 et 5026-27.

158 *Ibid.*, aux pp. 557-58 et 5027-28. Selon ce critère, la distinction entre un « contrat de louage de services » ou d'emploi et un « contrat d'entreprise » avec un entrepreneur indépendant est que le premier permet au payeur de préciser non seulement le travail à effectuer, mais aussi la manière dont les travaux doivent être exécutés.

entrepreneurs indépendants » selon les critères tenant compte de la propriété d'outils et des chances de bénéfice et des risques de perte¹⁵⁹, mais a finalement statué que les travailleurs étaient des employés selon le soi-disant critère d'« intégration¹⁶⁰ ». Selon le juge de première instance :

L'appelante exploitait une entreprise d'installation et de réparation de portes basculantes à commande électrique. Tout le travail effectué par les installateurs faisait partie intégrante de l'entreprise de l'appelante. Sans eux, l'appelante n'aurait pas fait commerce. [...]

En l'espèce, [le critère] nous permet de conclure à l'existence d'un contrat de louage de services, et non pas d'un contrat d'entreprise¹⁶¹.

La Cour d'appel fédérale a annulé la décision et a renvoyé la question à la Cour canadienne de l'impôt pour le motif qu'elle avait mal appliqué le critère d'intégration en l'abordant du point de vue de l'« employeur » plutôt que de celui de l'« employé¹⁶² ». Fait plus important, la Cour a confirmé le critère général consistant à « peser avec soin tous les facteurs pertinents¹⁶³ », y compris le contrôle, la propriété d'outils, les chances de bénéfice et les risques de perte, ainsi que l'intégration¹⁶⁴, afin d'évaluer « quelle relation globale les parties entretiennent entre elles¹⁶⁵ ». Ce critère général a été confirmé dans plusieurs causes subséquentes

159 Ibid., aux pp. 557 et 5027. Selon ces critères, la distinction entre employés et entrepreneurs indépendants ne dépend pas du caractère juridique du contrat, mais de la substance économique ou de la réalité de la relation. Dans la mesure où des particuliers possèdent les outils nécessaires pour effectuer leur travail et où ils ont une chance de tirer des bénéfices et risquent d'essuyer des pertes, leur situation économique s'apparente davantage à celle d'une entreprise qu'à celle d'un employé.

160 Ibid. Selon ce critère qui souligne le caractère social de la relation, les employés effectuent leur travail comme s'ils faisaient partie intégrante de l'entreprise, tandis que le travail des entrepreneurs indépendants, « [traduction] bien que fait pour l'entreprise, n'y est pas intégré, mais est seulement accessoire à celle-ci » : *Stevenson Jordan and Harrison, Ltd. c. Macdonald and Evans*, [1952] 1 TLR 101, à la p. 111 (CA).

161 Supra, note 155, aux pp. 557 et 5027 (soulignement dans l'original).

162 Ibid., aux pp. 562-64 et 5029-30. Selon la Cour (ibid., aux pp. 563 et 5029) : « Appliqué de la sorte, ce critère ne sera jamais équitable parce que, dans une situation de fait où il existe un lien de dépendance mutuelle, il donne toujours une réponse affirmative. Si les entreprises des deux parties sont structurées de telle façon qu'elles exercent leurs activités l'une grâce à l'autre, elles ne pourraient survivre indépendamment sans être restructurées. Cependant, cette conséquence découle de leur accord de façade et elle n'indique pas nécessairement qu'elle est leur relation intrinsèque. »

163 Ibid., aux pp. 564 et 5030.

164 Même si la Cour rejette le critère d'intégration comme règle générale servant à distinguer les employés des entrepreneurs indépendants (ibid., aux pp. 562 et 5029), ses commentaires subséquents sur l'application appropriée du critère (ibid., aux pp. 563-64 et 5032) confirment sa pertinence en qualité d'élément de détermination globale.

165 Ibid., aux pp. 563 et 5030.

relatives à l'impôt sur le revenu¹⁶⁶, plus récemment par la Cour suprême du Canada dans une affaire faisant intervenir la responsabilité du fait d'autrui en droit délictuel¹⁶⁷.

Aux fins de cet article, le critère général confirmé par la Cour d'appel fédérale dans la décision *Wiebe Door* revêt une importance moindre que les sources de divers critères subordonnés auxquels fait référence le critère général. En ce qui concerne le critère du contrôle, la Cour a cité le « [traduction] critère traditionnel de common law d'une relation employeur-employé » défini par le baron Bramwell dans *La Reine c. Walker*¹⁶⁸, selon lequel :

[traduction] [L]a différence entre une relation commettant-préposé et une relation mandant-mandataire est la suivante : un mandant a le droit d'indiquer au mandataire ce qu'il doit faire, mais le commettant a non seulement ce droit, mais aussi celui de dire comment la chose doit être faite¹⁶⁹.

Quant au soi-disant critère de « réalité économique » ou d'« entrepreneur », qui tient compte à la fois de la possession d'outils et des chances de bénéfice et des risques de perte en plus du critère de contrôle, la Cour cite un article de William O. Douglas (avant sa nomination comme juge) sur la responsabilité du fait d'autrui en droit délictuel¹⁷⁰, ainsi qu'une décision dans laquelle le comité judiciaire du Conseil privé s'est fondé sur des principes de *common law* pour conclure que l'intimée n'était pas responsable des taxes municipales pour le motif qu'elle

166 Voir, par exemple, *Moose Jaw Kinsmen Flying Fins Inc. c. MRN*, n° de greffe A-531-87 (CAF); 88 DTC 6099; *Bradford c. MRN*, n° de greffe 85-1740(IT) (CCI); 88 DTC 1661; *Sutherland c. La Reine*, n° de greffe T-1856-89 (CF 1^{re} inst.); 91 DTC 5318; *Bart c. MRN*, n° de greffe 90-1105(IT) (CCI); 91 DTC 884; *Tedco Apparel*, supra, note 52; *Quresbi c. MRN*, [1991] ACI n° 834 (CCI); 92 DTC 1150; *David T. McDonald Co. c. MRN*, [1992] ACI n° 455 (CCI); 92 DTC 1917; *L. Beaulieu c. La Reine*, [1993] ACI n° 138 (CCI); [1993] 2 CTC 2323; *Société de Projets ETPA Inc. c. MRN*, [1992] ACI n° 705 (CCI); 93 DTC 516; *Placements Marcel Lapointe Inc. c. MRN*, [1992] ACI n° 516; 93 DTC 821 (CCI); *G. Dorosh c. Canada*, [1995] ACI n° 662 (CCI); [1995] 2 CTC 2568; *T. Vango c. Canada*, [1995] ACI n° 659, (CCI); [1995] 2 CTC 2757; *E.W. Korpan c. Canada*, [1995] ACI n° 66 (CCI); [1995] 1 CTC 2991; *McNeil c. La Reine*, [1995] ACI n° 860 (CCI); 95 DTC 702; *Gitche Gumee Consultants Ltd. c. Canada*, [1995] ACI n° 353 (CCI); [1995] 2 CTC 2764; *Nelson c. La Reine*, [1997] ACI n° 849 (CCI); 97 DTC 1253; *MacLeod c. La Reine*, [1999] ACI n° 412 (CCI); [1999] 4 CTC 2223; *Benn et al. c. La Reine*, [2000] ACI n° 229 (CCI); 2000 DTC 2051; *Marian c. La Reine*, n° de greffe 1999-4444(IT) (CCI); [2001] 1 CTC 2508; *Goorab c. La Reine*, [2001] ACI n° 301 (CCI); [2001] 3 CTC 2500; *Criterion Capital Corporation c. La Reine*, [2001] ACI n° 697 (CCI); 2001 DTC 921; et *Wölf*, supra, note 52. Pour un examen détaillé des décisions rendues depuis l'arrêt *Wiebe Door*, voir Gaucher, supra, note 154, aux pp. 33:58-66.

167 *671122 Ontario Ltd. c. Sagaz Industries*, [2001] 2 RCS 983; (2001), 204 DLR (4^e) 542.

168 (1858), 27 LJMC (ns) 207.

169 Ibid., à la p. 208.

170 William O. Douglas, « Vicarious Liability and the Administration of Risk I » (mars 1929) vol. 38, n° 5 *Yale Law Journal* 584-604, et « . . . II » (avril 1929) vol. 38, n° 6 *Yale Law Journal* 720-45.

exploitait ses activités à titre de mandataire de la Couronne¹⁷¹. En ce qui a trait au critère d'intégration ou d'« organisation », la Cour a cité les propos du lord juge Denning dans l'affaire *Stevenson Jordan et Harrison, Ltd. c. Macdonald et Evans*¹⁷² qui a examiné la distinction faite par la *common law* entre un contrat de louage de services et un contrat d'entreprise afin de déterminer la propriété d'un manuscrit aux fins de la Copyright Act d'Angleterre¹⁷³. Il est donc évident que chacun des critères subordonnés auxquels fait référence la Cour dans *Wiebe Door* est inspiré de la *common law*.

En comparaison à ces critères de *common law*, le droit civil a invariablement mis l'accent sur le contrôle ou la subordination comme principal ou unique critère permettant d'établir une distinction entre les employés et les entrepreneurs indépendants. Par exemple, dans l'arrêt *Quebec Asbestos Corp. c. Couture*¹⁷⁴, l'intimé avait tenté d'obtenir des dommages-intérêts pour des blessures subies à la suite d'une explosion survenue dans le cadre de son travail. La Cour suprême du Canada a appliqué le seul critère de contrôle pour conclure que la société appelante n'était pas responsable parce que l'intimé était un entrepreneur indépendant. Selon le juge Rinfret :

Le contrat de louage d'ouvrage se distingue du contrat d'entreprise surtout par le caractère de subordination qu'il attribue à l'employé. [...]

Couture exécutait son travail d'une façon indépendante, en dehors de la direction et du contrôle de la compagnie¹⁷⁵.

Bien que l'arrêt *Quebec Asbestos* ait été rendu en 1928, la prédominance du contrôle ou de la subordination a été confirmée dans plusieurs autres décisions plus récentes¹⁷⁶. Alors que le CcBC ne définissait pas les termes contrôle ou subordination comme critère fondamental pour distinguer les employés des entrepreneurs indépendants, cet élément joue un rôle essentiel dans le nouveau CcQ, entré en vigueur le 1^{er} janvier 1994. Selon l'article 2085 CcQ :

Le contrat de travail est celui par lequel une personne, le salarié, s'oblige, pour un temps limité et moyennant rémunération, à effectuer un travail sous la direction ou le contrôle d'une autre personne, l'employeur.

D'autre part, selon les articles 2098 et 2099 :

171 *Montreal c. Montreal Locomotive Works Ltd.*, [1947] 1 DLR 161 (CP).

172 *Supra*, note 160.

173 1 & 2 Geo. 5, c. 46.

174 [1929] RCS 166 (« *Quebec Asbestos* »).

175 *Ibid.*, aux pp. 169-70.

176 Voir, par exemple, *Hill-Clarke-Francis Ltd. c. Northland Groceries (Québec) Ltd.*, [1941] RCS 437; *Côté c. Rhéault*, [1962] BR 797; *Hôpital Notre-Dame et Théoret c. Laurent*, [1978] 1 RCS 605; et *Brossard (Ville) c. Syndicat des employés de la ville de Brossard*, [1990] TT 337 (Qué. TT).

Le contrat d'entreprise ou de service est celui par lequel une personne, selon le cas l'entrepreneur ou le prestataire de services, s'engage envers une autre personne, le client, à réaliser un ouvrage matériel ou intellectuel ou à fournir un service moyennant un prix que le client s'oblige à lui payer.

L'entrepreneur ou le prestataire de services a le libre choix des moyens d'exécution du contrat et il n'existe entre lui et le client aucun lien de subordination quant à son exécution.

Par conséquent, dans le système de droit civil du Québec, le contrôle et la subordination sont les critères par lesquels les employés sont distingués des entrepreneurs indépendants.

Toutefois, malgré le droit civil, les tribunaux canadiens qui ont rendu des décisions en matière d'impôt sur le revenu dans la province de Québec ont généralement appliqué les mêmes critères pour distinguer les employés des entrepreneurs indépendants que les tribunaux des provinces de *common law*, dissociant ainsi la signification de ces notions aux fins fiscales de leur signification aux termes du droit civil du Québec. Par exemple, dans la décision *Hauser c. MRN*¹⁷⁷ qui a précédé la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Wiebe Door*, la Commission de révision de l'impôt, sans faire mention du droit civil, a appliqué le critère du contrôle, le critère de l'intégration, le critère de la réalité économique et un autre critère qui porte sur l'ouvrage à exécuter aux termes du contrat¹⁷⁸ pour conclure que le contribuable était un employé et non un entrepreneur indépendant. Une approche similaire a été adoptée dans deux décisions fiscales subséquentes, chacune d'elle ayant également précédé l'affaire *Wiebe Door*¹⁷⁹. Dans une autre décision rendue avant l'affaire *Wiebe Door*¹⁸⁰, la Commission de révision de l'impôt a fait mention du droit civil, mais a tenu compte d'un certain nombre de critères, notamment de la propriété d'outils, des chances de bénéfice et des risques de perte et de l'intégration, en précisant que les divers critères « [traduction] exprimés dans

177 78 DTC 1532; [1978] CTC 2728 (CRI).

178 Selon ce critère de « résultats particuliers », un contrat d'entreprise porte normalement sur « l'exécution d'un travail ou d'une tâche nettement délimitée et n'exige ordinairement pas que le contractant exécute personnellement quelque chose », tandis qu'un contrat de louage de services « n'envisage ordinairement pas l'exécution d'un travail particulier mais stipule ordinairement que le préposé offre ses services au commettant pour une certaine période de temps » : *Alexander c. MRN*, [1970] RCÉ 138, à la p. 152; 70 DTC 6006, à la p. 6011. Bien que la Cour ne cite pas de décision précise concernant ce critère, elle fait référence à deux cas de *common law* portant sur la distinction entre employés et entrepreneurs indépendants : *Ready Mixed Concrete c. Min. of Pensions*, [1968] 1 All ER 433 (QBD); et *Market Invests. c. Min. of Social Sec.*, [1968] 3 All ER 732 (QBD).

179 *Hecht c. MRN*, 80 DTC 1438; [1980] CTC 2513 (CRI); et *Lafleur et al. c. MRN*, 84 DTC 1478; [1980] CTC 2513 (CCI).

180 *Braive*, supra, note 52.

la doctrine et de nombreux jugements rendus en droit civil, en *common law* et en droit fiscal [...] sont tous les mêmes¹⁸¹ ».

Depuis l'arrêt *Wiebe Door*, les tribunaux canadiens qui ont rendu des décisions fiscales dans la province de Québec ont eu tendance à appliquer le critère général adopté par la Cour d'appel fédérale, tenant compte de chacun des critères subordonnés sur lesquels elle s'est fondée pour évaluer « l'ensemble de la relation entre les parties¹⁸² ». Dans *Tedco Apparel*¹⁸³, par exemple, la Cour a rejeté la prétention du contribuable selon laquelle le critère de contrôle ou de subordination devrait être prioritaire étant donné que « [traduction] au Québec, comme dans les autres provinces canadiennes, de nouveaux développements ont privé ce critère de son effet concluant¹⁸⁴ ». De la même façon, dans l'arrêt *Wolf c. La Reine*¹⁸⁵, bien que la juge Desjardins y cite les dispositions du nouveau CcQ, elle se fonde sur divers critères subordonnés considérés dans *Wiebe Door*, en précisant que « la distinction entre un contrat de travail et un contrat de service aux termes du *Code civil du Québec* peut être examinée à la lumière des critères élaborés au cours des années, tant en droit civil qu'en *common law*¹⁸⁶ ». Par contre, même s'il reconnaît dans ses motifs concordants que le droit civil, ainsi que la *common law*, examinent « les termes des conventions pertinentes et des circonstances pour découvrir la véritable réalité contractuelle des parties¹⁸⁷ », le juge Décary souligne dans *Wolf* qu'en ce qui a trait aux affaires fiscales soulevées au Québec « [l]e critère consiste donc à se demander, en examinant l'ensemble de la relation entre les parties, s'il y a un contrôle d'un côté et une subordination de l'autre¹⁸⁸ ». Il commente en ces termes les motifs de la juge Desjardins :

Je trouve quelque peu curieux que le contrôle soit énuméré parmi les facteurs à prendre en considération dans une analyse dont l'objectif est précisément de déterminer, au regard du *Code civil du Québec*, s'il y a un contrôle ou non¹⁸⁹.

181 Ibid., aux pp. 757 et 2803.

182 Voir, par exemple, *Tedco Apparel*, supra, note 52; *Beaulieu*, supra, note 166; *Placements Marcel Lapointe*, supra, note 166; et *Wolf*, supra, note 52.

183 Voir *Tedco Apparel*, supra, note 52.

184 Ibid., au paragraphe 197 et à la p. 1431, motifs du juge Tremblay. Voir aussi le jugement *Qureshi*, supra, note 166, dans lequel le juge Tremblay souligne (au paragraphe 60 et à la p. 1158) que la question de savoir si un particulier est un employé ou un entrepreneur indépendant doit être tranchée en tenant compte du droit civil au Québec et de la *common law* dans les autres provinces, mais conclut (au paragraphe 67 et à la p. 1159) que « le développement du droit au cours des 60 dernières années, plus particulièrement au cours des 15 ou 20 dernières années, montre clairement que l'accent s'est déplacé et que le critère du contrôle n'est plus décisif ».

185 *Wolf*, supra, note 52.

186 Ibid., au paragraphe 49.

187 Ibid., au paragraphe 113.

188 Ibid., au paragraphe 117.

189 Ibid., au paragraphe 114.

Au moins une autre cause a adopté une approche similaire pour conclure qu'au Québec la caractérisation d'une relation d'emploi aux termes de la Loi sur l'assurance-emploi doit s'appuyer sur le CcQ¹⁹⁰.

Résidence

À l'instar de la notion d'emploi, celle de résidence est l'une des plus importantes de la LIR, puisqu'elle régit la responsabilité fondamentale de chaque particulier de payer de l'impôt aux termes du paragraphe 2(1)¹⁹¹, l'imposition des non-résidents aux termes du paragraphe 2(3) et de la partie XIII de la LIR¹⁹², et diverses autres règles relatives au calcul du revenu d'un contribuable¹⁹³. Même si la LIR stipule que « la mention d'une personne résidant au Canada vise aussi une personne qui, au moment considéré, résidait habituellement au Canada¹⁹⁴ », et contient des règles particulières permettant de traiter certaines personnes comme ayant « résidé au

190 *Sauvé c. MRN*, [1995] ACF n° 1378 (CAF); 132 DLR (4e) 114.

191 Conformément à cette disposition, les personnes qui résident au Canada sont imposées sur le revenu qu'ils tirent de n'importe où dans le monde. Lorsqu'un impôt canadien est payable sur un revenu déjà imposé dans un autre pays, un crédit sur l'impôt payé à l'étranger peut être déduit aux termes de l'article 126 LIR.

192 Le paragraphe 2(3) et la section D de la partie I de la LIR imposent le revenu des non-résidents qui, au cours d'une année d'imposition, étaient employés au Canada, ont exploité une entreprise au Canada, ou ont disposé d'un bien canadien imposable. La partie XIII prévoit une retenue d'impôt sur certains paiements faits aux non-résidents. Ces impôts font l'objet de dispositions d'allégement dans divers traités fiscaux conclus entre le Canada et d'autres pays.

193 Voir, par exemple, l'article 114 LIR qui prévoit des règles précises pour le particulier « qui réside au Canada tout au long d'une partie de l'année mais qui, tout au long d'une autre partie de l'année, est un non-résident »; l'article 128.1 qui prévoit qu'il est réputé y avoir disposition et réacquisition d'un bien à la juste valeur marchande lorsque le contribuable devient résident du Canada ou cesse d'être résident du Canada; les sous-alinéas 20(8)a)(ii) et 40(2)a)(i) qui interdisent à un non-résident de déduire des réserves sur des montants recevables non versés; la description B de l'alinéa 40(2)b) qui limite l'exemption pour la résidence principale aux contribuables résidant au Canada; les paragraphes 70(6) et 73(1) qui limitent les transferts de biens à imposition différée à un époux, à un conjoint de fait ou à une fiducie admissible aux transferts où l'époux ou le conjoint de fait est résident du Canada; les paragraphes 70(9) et 73(3) qui limitent les transferts d'un bien agricole à imposition différée à un enfant à ceux où l'enfant est résident du Canada; les règles d'attribution énoncées aux articles 74.1 et 74.2 qui s'appliquent uniquement si le cessionnaire du bien est résident du Canada; la définition de « société de personnes canadienne » du paragraphe 102(1) qui, en conjonction avec d'autres dispositions, limite la disponibilité de diverses dispositions de report d'impôt sur les transferts de bien d'une ou à une société à des sociétés « dont tous les associés résident au Canada » au moment considéré; la définition de « société privée sous contrôle canadien » du paragraphe 125(7) qui limite le taux réduit d'impôt des sociétés aux sociétés qui ne sont pas « contrôlée[s], directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, par une ou plusieurs personnes non-résidentes »; et le paragraphe 18(4) qui limite les montants qui sont autrement déductibles à l'égard des intérêts payés ou payables à des non-résidents déterminés.

194 Paragraphe 250(3) LIR.

Canada tout au long d'une année d'imposition¹⁹⁵ » et d'autres comme n'étant pas résidents du Canada¹⁹⁶, elle ne définit pas en soi la notion de « résidence ». Les traités fiscaux internationaux du Canada, qui ne définissent pas non plus cette notion, stipulent plutôt que le terme « "résident" d'un État contractant » est généralement déterminé selon la législation de cet État¹⁹⁷. Ainsi, en l'absence d'une telle définition faisant autorité, le sens de résidence aux termes de la LIR a été défini par les tribunaux qui ont élaboré des principes et des directives visant à déterminer la résidence des particuliers, des fiducies et des sociétés. Aux fins de discussion, l'auteur s'attarde principalement à la notion de résidence des particuliers.

Au Canada, l'arrêt de principe quant à la notion de résidence individuelle est l'arrêt *Thomson c. MRN*¹⁹⁸ dans lequel un citoyen canadien, qui avait quitté le Canada en 1923 et passait la plus grande partie de l'année aux États-Unis, est

195 Paragraphes 250(1) et (4) LIR. La première de ces règles s'applique à toutes les personnes, la dernière, aux sociétés seulement. Parmi les diverses situations prévues au paragraphe 250(1), la plus importante est la règle énoncée à l'alinéa a) qui considère qu'une personne qui a « séjourné au Canada au cours de l'année pendant une période ou des périodes dont l'ensemble est de 183 jours ou plus » est réputée avoir résidé au Canada tout au long de l'année.

196 Paragraphe 250(5) LIR qui considère que toute personne qui serait autrement résidente du Canada est réputée ne pas être résidente du Canada si, aux termes d'un traité fiscal avec un autre pays, la personne « réside dans ce pays et non au Canada ».

197 Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis, supra, note 150, article IV(1). Lorsqu'une personne est un résident des deux États contractants aux termes de leurs lois respectives, l'article IV(2) prévoit que la situation de la personne est déterminée de la manière suivante : a) cette personne est considérée comme un résident de l'État contractant où elle dispose d'un « foyer d'habitation permanent » ou, si la personne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États contractants, comme un résident de l'État contractant avec lequel « ses liens personnels et économiques sont les plus étroits »; b) si l'État contractant où cette personne a le « centre de ses intérêts vitaux » ne peut pas être déterminé, elle est considérée comme un résident de l'État contractant où elle « séjourne de façon habituelle »; c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'État contractant dont elle possède la citoyenneté; et d) si la personne est un citoyen des deux États contractants ou d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord. Il existe des dispositions semblables dans la Convention entre le Gouvernement du Canada et le Gouvernement du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, telle que modifiée, articles 4(1) et (2).

198 (1946), 2 DTC 812; [1946] CTC 51 (CSC) (« *Thomson* »). L'arrêt *Thomson* est l'un des plus cités en droit fiscal canadien. Il sert de repère dans la plupart des causes qui concernent la notion de résidence d'un particulier. Pour des résumés utiles de ces causes, voir Brian G. Hansen, « Individual Residence », dans 1977 Conference Report, supra, note 154, aux pp. 687-99; D. Bernard Morris, « Jurisdiction To Tax: An Up-Date », dans *Report of Proceedings of the Thirty-First Tax Conference*, 1979 Conference Report (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 1980), 414-44, aux pp. 415-20; Gordon C. Bale, « The Basis of Taxation », dans Brian G. Hansen, Vern Krishna et James A. Rendall, édit., *Canadian Taxation* (Don Mills, ON : DeBoo, 1981), 21-57, aux pp. 30-42; et Edwin G. Kroft, « Jurisdiction To Tax: An Update », dans *Tax Planning for Canada-US and International Transactions*, 1993 Corporate Management Tax Conference (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 1994), 1:1-138, aux pp. 1:7-10.

revenu au Canada pendant quelques mois chaque été entre 1932 et 1941; il a loué une maison pendant les étés 1932 à 1934 et a construit une maison en 1934 dans laquelle son épouse a résidé tout au long de l'année. En rejetant l'appel du contribuable au sujet d'une cotisation qui prélevait un impôt canadien sur son revenu à l'étranger, la majorité de la Cour a statué que le contribuable était, pendant l'année d'imposition 1940, un « [traduction] résident ou résident habituel du Canada » au sens du paragraphe 9(a) de l'ancienne Loi de l'impôt de guerre sur le revenu¹⁹⁹. Élément encore plus important au plan du droit fiscal canadien, la Cour a tenu compte des notions de « résidence » et de « résidence habituelle » pour appliquer la disposition législative.

Bien que la décision soit complexe parce qu'elle compte cinq opinions distinctes, l'une dissidente, les jugements de la majorité reprennent trois caractéristiques importantes. D'abord, sauf un juge, tous citent des décisions fiscales rendues en Angleterre qui interprètent les notions de « résident » et de « résident habituel » dans le contexte de la Income Tax Act, 1918 du Royaume-Uni²⁰⁰. Deux de ces décisions priment²⁰¹ et, dans la plus importante, la Chambre des Lords a statué que ces termes n'avaient « [traduction] aucune signification technique ou particulière²⁰² », qu'ils étaient utilisés dans leur « [traduction] sens courant » ou habituel²⁰³, et qu'ils faisaient intervenir des questions de « [traduction] fait et de degré [...] déterminé à l'égard de toutes les circonstances de l'espèce²⁰⁴ ». Selon le vicomte Cave, lord Chancelier :

[traduction] le terme *reside* [résider] est un mot anglais courant que le Oxford English Dictionary définit comme « habiter en permanence ou pendant un temps considérable, avoir son habitation fixe ou habituelle, vivre, dans un lieu ou en un endroit précis²⁰⁵ ».

Selon lord Buckmaster :

[traduction] si une personne est résidente une fois qu'elle est installée, l'expression « résident habituel » signifie simplement [...] que la résidence n'est pas occasionnelle et incertaine et que la personne réputée résider en un lieu y réside dans le cours normal de sa vie²⁰⁶.

199 LRC 1927, c. 97, telle que modifiée.

200 8 & 9 Geo. 5, c. 40. Voir les décisions des juges Kerwin, Rand et Estey dans *Thomson*, supra, note 198.

201 *Levene c. Inland Revenue Commissioners*, [1928] AC 217 (HL) (« *Levene* »); et *Inland Revenue Commissioners c. Lysaght*, [1928] AC 234 (HL) (« *Lysaght* »).

202 *Levene*, supra, note 201, à la p. 232, motifs de lord Warrington of Clyffe; et *Lysaght*, supra, note 201, à la p. 249, motifs de lord Warrington of Clyffe.

203 *Lysaght*, supra, note 201, à la p. 247, motifs de lord Buckmaster.

204 *Levene*, supra, note 201, à la p. 223, motifs du vicomte Cave, lord Chancelier.

205 *Ibid.*, à la p. 225.

206 *Lysaght*, supra, note 201, à la p. 248.

Même si le vicomte Cave, lord Chancelier, a adopté une interprétation semblable à l'expression « résidence habituelle » comme « [traduction] résidence dans un lieu avec un certain degré de continuité et en dehors des absences accidentelles ou temporaires²⁰⁷ », il a également souligné que « [traduction] la signification [du concept] diffère très peu » de celui de la simple résidence²⁰⁸.

Ensuite, dans l'application des arrêts rendus en Angleterre, les juges majoritaires dans l'arrêt *Thomson* ont conclu qu'aux fins de l'impôt canadien également les expressions « résident » et « résident habituel » n'ont aucun sens spécial ou technique, mais « on doit leur donner le sens que leur attribue l'usage courant²⁰⁹ ». En faisant référence au *Shorter Oxford English Dictionary*, par exemple, le juge Kerwin interprète ainsi le terme *reside* [résider] :

[traduction] Habiter en permanence ou pendant un temps considérable, avoir son habitation fixe ou habituelle, vivre, dans un lieu ou en un endroit précis²¹⁰.

et le terme « ordinarily » [habituellement] :

[traduction] 1. en conformité des règles; qui se produit de manière régulière. 2. dans la plupart des cas, couramment, ordinairement. 3. d'une manière habituelle. 4. comme il est normal ou habituel²¹¹.

De la même façon, le juge Kellock cite le *Murray's New English Dictionary* pour interpréter le terme *reside* comme fait d'« [traduction] occuper une habitation ou un lieu », « [traduction] habiter en permanence pendant un temps considérable », « [traduction] avoir son habitation fixe ou habituelle », et « [traduction] vivre dans un lieu ou en un endroit précis²¹² », alors que le juge Estey se fonde sur les « [traduction] dictionnaires et l'interprétation que les tribunaux donnent de ce terme » pour conclure qu'« [traduction] un individu est “résident habituel” du lieu où, dans sa vie de tous les jours, il habite d'une manière régulière, normale ou habituelle²¹³ ».

Enfin, toujours selon les décisions anglaises, les juges majoritaires dans l'arrêt *Thomson* ont statué que l'établissement de la résidence d'un particulier est surtout

207 *Levene*, supra, note 201, à la p. 225.

208 *Ibid.* Des décisions canadiennes subséquentes ont établi une distinction entre les notions en étendant celle de « résidence habituelle » pour y inclure les personnes qui quittent le pays pendant un an ou deux, mais qui conservent des liens sociaux ou économiques avec le Canada. Voir, par exemple, *Reeder c. MRN*, 75 DTC 17; [1975] CTC 202 (CRI).

209 *Thomson*, supra, note 198, aux pp. 817 et 52-53, motifs du juge Kerwin.

210 *Ibid.*, aux pp. 818 et 53.

211 *Ibid.*

212 *Ibid.*, aux pp. 819 et 67.

213 *Ibid.*, aux pp. 813 et 70.

de nature factuelle et exige que « [traduction] tous les facteurs pertinents soient pris en compte²¹⁴ ». L'opinion du juge Rand est à noter :

[traduction] La progression par degrés en ce qui concerne le temps, l'objet, l'intention, la continuité et les autres circonstances pertinentes, montre que, dans le langage ordinaire, le terme "résident" ne correspond pas à des éléments invariables qui doivent tous être présents dans chaque cas donné. Il est tout à fait impossible d'en donner une définition précise et applicable à tous les cas. Ce terme est très souple, et ses nuances nombreuses varient non seulement suivant le contexte de différentes matières, mais aussi suivant les différents aspects d'une même matière. Dans un cas donné, on y retrouve certains éléments, dans d'autres, on en trouve d'autres dont certains sont fréquents et certains autres nouveaux²¹⁵.

Il conclut par conséquent que la caractérisation de la résidence d'un particulier « [traduction] dépend essentiellement du point jusqu'auquel une personne s'établit en pensée et en fait, ou conserve ou centralise son mode de vie habituel avec son cortège de relations sociales, d'intérêts et de convenances, au lieu en question²¹⁶ ».

Aux fins de cet article, les interprétations particulières des termes « résidence » et « résidence habituelle » de l'arrêt *Thomson* revêtent une moindre importance que les sources auxquelles les juges de la majorité font référence pour appuyer leurs interprétations. Contrairement aux notions d'organisme de bienfaisance, de don et d'emploi que les tribunaux canadiens ont adoptées à des fins fiscales, ces interprétations des termes résidence et résidence habituelle proviennent non pas des notions ou des principes de *common law*, comme ceux qui régissent le domicile d'un particulier²¹⁷, mais de la signification habituelle des termes trouvée dans les définitions des dictionnaires et le « [traduction] langage ordinaire²¹⁸ ». Donc, bien que les observateurs fassent souvent référence au sens de résidence en

214 Ibid.

215 Ibid., aux pp. 815 et 63-64.

216 Ibid., aux pp. 816 et 64.

217 La notion de domicile du particulier sert à établir la compétence territoriale en droit international privé. En *common law*, cette notion a été définie comme territoire dans lequel le particulier « [traduction] a volontairement établi une habitation pour lui-même et sa famille, non pas à une fin spéciale ou temporaire, mais avec l'intention d'en faire son foyer d'habitation permanent, jusqu'à ce que quelque chose (qui est inattendu, ou dont l'occurrence est incertaine) se produise pour l'inciter à adopter un autre foyer d'habitation permanent » : *Lord c. Colwin* (1859), 62 ER 141, à la p. 145 (Ch.). Bien que la notion de résidence ou d'« habitation » soit essentielle à la détermination du domicile d'un particulier en *common law*, cette détermination dépend principalement de l'intention du particulier de faire de la résidence un « foyer d'habitation permanent » et diffère considérablement du concept de résidence du fait qu'un particulier peut avoir plus d'une résidence, mais un seul domicile. Pour une analyse utile des différences entre la résidence à des fins fiscales et le domicile en *common law*, voir Hansen, supra, note 198, aux pp. 699-700.

218 Même si les jugements majoritaires renvoient également à des décisions anglaises pour arrêter le sens de ces termes, ces décisions rejettent elles-mêmes toute signification spéciale ou

« common law » afin d'établir une distinction entre cette notion et les règles déterminatives contenues dans la législation²¹⁹, les notions fiscales de résidence et de résidence habituelle ne sont pas reliées au droit commun qui régit les rapports entre les personnes privées. Pour la même raison, ces notions ne sont pas reliées au droit civil du Québec qui, à l'instar de la *common law*, a recours à la notion de résidence pour définir le domicile d'une personne²²⁰, pas plus qu'aux définitions du terme « résident » énoncées dans les lois de bien des provinces de *common law*²²¹. Ainsi, dans chaque cas, les notions fiscales de résidence et de résidence habituelle sont dissociées de celles du droit privé provincial²²².

technique des termes « résident » et « résident ordinairement », et renvoient plutôt aux définitions des dictionnaires et adoptent le sens habituel ou « courant » de ces termes.

- 219 Voir, par exemple, Kroft, *supra*, note 198, à la p. 7; Peter W. Hogg, Joanne E. Magee et Ted Cook, *Principles of Canadian Income Tax Law*, 3^e édit. (Scarborough, ON : Carswell, 1999), aux pp. 126-29; et Vern Krishna, *Fundamentals of Canadian Income Tax*, 6^e édit. (Scarborough : Carswell, 2000), aux pp. 74-76.
- 220 Selon l'article 76 CcQ : « Le changement de domicile s'opère par le fait d'établir sa résidence dans un autre lieu, avec l'intention d'en faire son principal établissement. » À cette fin, l'article 77 définit la résidence d'une personne comme « le lieu où elle demeure de façon habituelle », et ajoute qu'« en cas de pluralité de résidences, on considère, pour l'établissement du domicile, celle qui a le caractère principal », tandis que selon l'article 78 « [l]a personne dont on ne peut établir le domicile avec certitude est réputée domiciliée au lieu de sa résidence », et la personne qui n'a pas de résidence est réputée domiciliée au lieu où elle se trouve ou, « s'il est inconnu, au lieu de son dernier domicile connu ». Pour une discussion utile sur le concept de résidence dans le CcQ et de sa relation avec le concept d'impôt sur le revenu, voir François Auger, « Étude sur la dissociation de la législation fiscale fédérale par rapport au droit civil du Québec — Résidence », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien. Recueil d'études en fiscalité*, *supra*, note 4, 5:1-38.
- 221 Voir, par exemple, l'article 1(x) de la Health Care Insurance Act de l'Alberta, RSA 2000, c. A-20, qui définit un « résident » comme « [traduction] une personne qui peut légalement être ou demeurer au Canada, qui s'est établie ou se trouve habituellement en Alberta », à l'exception « [traduction] de tout touriste, de toute personne de passage ou qui visite l'Alberta »; l'article 1 de la Medicare Protection Act, RSBC 1996, c. 286, qui définit un « résident » comme « [traduction] une personne qui (a) est citoyen du Canada ou qui est légalement admis au Canada pour y résider en permanence, (b) s'établit en Colombie-Britannique, et (c) qui se trouve physiquement en Colombie-Britannique pendant au moins 6 mois d'une année civile », à l'exception de « tout touriste ou visiteur en Colombie-Britannique »; l'article 1(1) de la Loi de 1997 sur la protection du poisson et de la faune, LO 1997, c. 41, qui définit un « résident » comme une « [p]ersonne qui réside principalement en Ontario et qui y a effectivement résidé pendant une période d'au moins six mois au cours des 12 mois qui précèdent le jour où sa résidence devient pertinente aux termes de la présente loi »; et l'article 1 de la Engineering Profession Act, RSPEI 1988, c. E-8.1, qui définit un « résident » comme « [traduction] une personne qui, dans le cours de sa vie établie, vit ordinairement, normalement et habituellement et a son habitation dans la province ».
- 222 Aux fins de la Loi sur les impôts du Québec, LRQ, c. I-3, telle que modifiée, l'article 7.14 dissocie expressément la notion fiscale de résidence de celle qui se trouve dans le CcQ. Cette disposition est discutée plus longuement sous la rubrique « Modifications ».

Acquisition et disposition d'un bien

Un autre exemple révélateur de la dissociation entre la LIR et le droit privé provincial a trait à deux notions apparentées, soit l'acquisition et la disposition d'un bien²²³. En matière fiscale, une acquisition de bien est pertinente à la qualification d'un « bien amortissable » aux termes du paragraphe 13(21) LIR²²⁴ sur lequel est fondé le droit de faire une déduction pour amortissement. D'autre part, la notion de disposition a un effet sur le moment de l'application des conséquences fiscales et entraîne la reconnaissance de gains et de pertes sur le bien qui fait l'objet de la disposition²²⁵. Bien que la LIR ne définit pas les termes « acquérir » ou « acquisition », elle contient une longue définition du terme « disposition » qui comprend notamment « toute opération ou tout événement donnant droit au contribuable au produit de disposition d'un bien » et qui exclut diverses catégories de transferts « qui n'[ont] pas pour effet de changer la propriété effective du bien²²⁶ ». Outre cette définition, la LIR définit l'expression « produit de disposition » qui comprend « le prix de vente de biens qui ont été vendus » et diverses catégories d'indemnités pour biens pris illégalement, détruits, pris en vertu d'une loi, ayant subi un préjudice ou des dommages²²⁷. Dans l'application des dispositions législatives qui régissent le moment des inclusions ou des déductions, les tribunaux canadiens ont souvent tenu compte du fait qu'il y avait eu acquisition ou disposition de biens par les contribuables.

Dans les provinces de *common law*, la décision qui fait autorité quant à la notion d'acquisition de bien est l'arrêt *Wardean Drilling*²²⁸, déjà examiné à titre d'exemple de complémentarité entre la LIR et le droit privé des provinces autres que le

223 Pour une analyse détaillée de cette question, voir Marie-Pierre Allard, « Effet rétroactif des obligations conditionnelles en droit fiscal » (2001) vol. 49, n° 5 *Revue fiscale canadienne* 1338-1457.

224 Selon cette disposition, le « bien amortissable » d'un contribuable est défini comme « un bien qu'un contribuable acquiert et pour lequel il obtient une déduction, en vertu de l'alinéa 20(1)a), dans le calcul de son revenu pour cette année ou pour une année d'imposition antérieure [...] s'il était propriétaire du bien à la fin de l'année ». [soulignement de l'auteur]

225 Voir, par exemple, le paragraphe 39(1) LIR, qui définit un gain en capital et une perte en capital comme un gain ou une perte du fait de la disposition d'un bien en immobilisation. Voir également la description F de la définition de « fraction non amortie du coût en capital » au paragraphe 13(21) LIR qui exige que les produits de la disposition d'un bien amortissable d'une catégorie prescrite (ne dépassant pas le coût initial en capital du bien) soient soustraits du calcul de la fraction non amortie du coût en capital de la catégorie, ce qui peut entraîner l'inclusion d'un revenu pour récupération de l'amortissement aux termes du paragraphe 13(1) ou une perte finale aux termes du paragraphe 20(16); et la description E de la définition de « montant cumulatif des immobilisations admissibles » du paragraphe 14(5) LIR, qui prévoit un résultat fiscal similaire sur la disposition d'un bien en capital admissible.

226 Voir la définition de « disposition » au paragraphe 248(1) LIR.

227 Voir la définition de « produit de disposition » au paragraphe 13(21) et à l'article 54 LIR.

228 *Supra*, note 58.

Québec²²⁹. Selon les dispositions de la Sale of Goods Act de l'Alberta²³⁰, la Cour a statué que le contribuable n'avait pas acquis une foreuse pendant l'année d'imposition précédant l'année au cours de laquelle elle avait été livrée parce que le contrat prévoyait que le titre ne devait être cédé qu'à la date de l'expédition. De façon plus générale, le juge Cattanach a conclu que le bien pouvait être acquis à des fins fiscales soit « [traduction] lorsque le titre est transmis, en supposant que les biens existent à ce moment » ou « [traduction] lorsque l'acheteur a réuni tous les accessoires du titre, tels que la possession et l'usage et le risque, même si le vendeur peut conserver le titre en garantie du prix d'achat comme cela se fait dans la pratique commerciale en vertu des contrats de vente conditionnelle²³¹ ». Des décisions subséquentes rendues dans les provinces de *common law* ont suivi uniformément cette interprétation de l'acquisition d'un bien²³², tenant compte non seulement du droit de propriété légal représenté par le transfert de titre, mais aussi de la propriété effective représentée par « les accessoires du titre, tels que la possession et l'usage et le risque »²³³.

Conformément à cette approche de l'acquisition de bien, des décisions rendues dans les provinces de *common law* ont examiné la propriété effective d'un bien afin de qualifier une disposition de biens. Par exemple, dans l'affaire *Victory Hotels Ltd. c. MRN*²³⁴, la Cour a signalé qu'il faudrait attribuer aux mots « disposed of » (disposer) « [traduction] le sens le plus large de "se départir", "céder le contrôle de la chose à autrui" afin que la personne qui dispose du bien n'en ait plus l'usage²³⁵ ». Elle a donc conclu que le contribuable, qui avait vendu un hôtel en décembre 1954 avec prise de possession le 3 janvier 1955, n'avait pas disposé du bien avant 1955. De la même façon, dans la décision *Kozan c. MRN*²³⁶, le contribuable avait conclu une entente pour la vente d'un immeuble d'habitation en 1979, mais n'avait pu conclure la transaction avant 1980. La Cour s'est fondée sur le fait que l'acheteur

229 Voir la discussion à la note 58, supra, et le texte qui accompagne les notes 58 à 61, supra.

230 Supra, note 59.

231 Supra, note 58, aux pp. 5198 et 277.

232 Voir, par exemple, *La Reine c. Henuset Brothers Ltd. (No. 2)*, [1977] ACF n° 216 (CF 1^{re} inst.); 77 DTC 5171; *Kamsel Leasing Inc. c. MRN*, [1993] ACI n° 12 (CCI); 93 DTC 250; et *Gartry c. Canada*, [1994] ACI n° 240 (CCI); 94 DTC 1947.

233 Voir, par exemple, *Kinguk Trawl Inc. et al. c. La Reine*, n° de greffe 2000-674(IT)G, au paragraphe 123 (CCI); 2002 DTC 1399, où la décision *Wardean Drilling* est citée : « [traduction] Le concept de propriété effective, qui ne correspond peut-être pas à la propriété en *common law* au sens strict, est bien établi dans la jurisprudence. »

234 62 DTC 1378; [1962] CTC 614 (C. de l'É.).

235 Ibid., aux pp. 1385 et 626. Toutefois, étant donné les définitions de disposition et de produit de disposition fournies dans les lois, la Cour a conclu que cette signification avait été modifiée pour inclure tout genre de ventes « [traduction] dès qu'un contribuable a droit au prix de vente du bien vendu ». Voir *ibid.*, aux pp. 1386 et 628.

236 [1987] ACI n° 136 (CCI); 87 DTC 148.

« a pris possession et a reçu l'entier usage » de la propriété en 1979 pour conclure que le bien avait été transmis en 1979²³⁷. Dans d'autres instances, les tribunaux ont statué que des contribuables qui avaient loué des propriétés aux termes d'un contrat de location-achat avaient conservé suffisamment d'« éléments du droit de propriété » pour empêcher une disposition du bien jusqu'à la fin du bail²³⁸.

Contrairement à la *common law*, le système de droit civil du Québec n'établit pas de distinction entre la propriété légale et la propriété effective mais, de façon générale, traite la propriété comme étant absolue. Par conséquent, dans la mesure où les tribunaux se fondent sur le droit privé provincial pour interpréter la LIR, pour déterminer qu'il y a eu acquisition ou disposition de bien dans des affaires de droit fiscal au Québec, il pourrait être nécessaire de procéder au transfert du titre de propriété. En effet, dans un certain nombre de décisions portant sur des transactions conclues au Québec, les tribunaux ont refusé la déduction pour amortissement réclamée par les acheteurs aux termes d'un contrat de vente conditionnelle parce qu'ils n'avaient pas acquis le titre de propriété qu'avait conservé le vendeur²³⁹. Par opposition, dans l'affaire *Olympia and York*²⁴⁰, la Cour a effectivement dissocié la signification d'une disposition du droit privé du Québec en interprétant la notion conformément au concept d'acquisition établi dans l'arrêt *Wardean Drilling*²⁴¹ pour le motif que la notion de disposition est « de toute évidence l'antonyme direct » d'une acquisition²⁴². Elle a donc conclu que la contribuable, qui avait transmis la propriété à un acheteur en 1969 aux termes d'un contrat de vente reportant la transmission du titre jusqu'en 1974, avait disposé du bien en 1969, au moment où elle « s'est déchargée de toutes les obligations, responsabilités et charges attachées à la propriété, en même temps qu'elle a renoncé à tous les avantages, bénéfices et privilèges de la propriété à l'exception du titre formel²⁴³ ». D'autres décisions rendues au Québec ont, de façon générale, suivi cette approche en concluant que les contribuables avaient disposé du bien aux termes de contrats de vente conditionnelle lorsqu'ils se sont déchargés des

237 Ibid., au paragraphe 21 et à la p. 152.

238 Voir, par exemple, *La Reine c. Browning Harvey Ltd.*, n° de greffe T-969-88 (CF 1^{re} inst.); 90 DTC 6105; et *Borstad Welding Supplies (1972) Limited c. MRN*, n° de greffe T-3066-90 (CF 1^{re} inst.); 93 DTC 5457.

239 Voir, par exemple, *Fortin & Moreau Inc. c. MRN*, [1989] ACI n° 1111 (CCI); 90 DTC 1436, inf. par *Construction Bérou Inc. c. La Reine*, [2000] 2 CTC 174 (CAF); 99 DTC 5868; *D. Dumais et Fils Inc. c. MRN*, [1990] ACI n° 1035 (CCI); 92 DTC 1107; *Location Gaétan Lévesque Inc. c. MRN*, [1991] ACI n° 406 (CCI); 91 DTC 1380; et *Laurent Goulet & Fils Inc. c. MRN*, [1991] ACI n° 408 (CCI); 92 DTC 1605.

240 Supra, note 32.

241 Supra, note 58. Voir le texte accompagnant la note 231.

242 *Olympia and York*, supra, note 32, aux pp. 709 et 6193.

243 Ibid., aux pp. 710 et 6193.

« accessoires normaux du titre [...] tels que la possession, l'usage et le risque » en conservant néanmoins la propriété jusqu'au paiement intégral du prix d'achat²⁴⁴.

En outre, dans *Construction Bérou Inc. c. La Reine*²⁴⁵, la majorité de la Cour d'appel fédérale a réexaminé la notion d'acquisition appliquée au Québec et confirmé le sens adopté dans la décision *Wardean Drilling* pour les motifs que le législateur voulait appliquer uniformément à tout le Canada les concepts d'acquisition et de disposition d'un bien en incorporant la distinction faite en *common law* entre la propriété légale et la propriété effective, à la fois dans la définition législative de disposition²⁴⁶, et au paragraphe 248(3) LIR selon lequel les notions de droit civil d'usufruit, de droit d'usage ou d'habitation, et de substitution sont réputées être des fiducies, et tous les droits qui découlent de ces arrangements sont réputés être des intérêts bénéficiaires. Selon le juge Desjardins :

Le Parlement canadien a ainsi taillé, pour des fins fiscales et pour l'ensemble du Canada, un concept commun couvrant les notions de « disposition de biens » (« disposition ») et de « propriété effective » (« beneficial ownership »), autant en droit civil qu'en *common law*; le corollaire de ces dispositions étant que lorsqu'il y a « disposition de biens » pour une partie à un contrat, l'autre partie en fait l'« acquisition » ou en obtient la « propriété effective²⁴⁷ ».

Le juge Létourneau a conclu qu'« 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 transférés²⁴⁸ ». Ainsi, la notion d'acquisition, à l'instar de celle de disposition, a été dissociée du droit civil du Québec.

Autres décisions

En plus des décisions qui ont servi à interpréter les notions d'organisme de bienfaisance, de don, d'emploi, de résidence, et d'acquisition et de disposition d'un bien, d'autres jugements ont dissocié l'interprétation de la LIR du droit privé provincial dans divers autres contextes. Notamment, dans l'affaire *Jacoby c. MRN*²⁴⁹,

244 *Robert Bédard Auto Ltée c. MRN*, n° de greffe 82-1771, au paragraphe 49 (CCI); 85 DTC 643, à la p. 651. Voir également *Larose c. MRN*, [1991] ACI n° 910 (CCI); 92 DTC 2055.

245 *Construction Bérou*, supra, note 239.

246 Voir les alinéas e) et f) de la définition de « disposition » au paragraphe 248(1) qui exclut diverses catégories de transferts « qui n'[ont] pas pour effet de changer la propriété effective du bien ».

247 *Construction Bérou*, supra, note 239, au paragraphe 6 des motifs du juge Desjardins. Voir également, ibid., au paragraphe 2 des motifs du juge Létourneau qui souligne que « l'effort d'harmonisation par le législateur, dans une perspective de traitement équitable et uniforme de tous les contribuables canadiens, m'apparaît indiscutable » et qui conclut que la Cour doit adopter « une interprétation judiciaire qui permette la mise en oeuvre de cette intention législative ».

248 Ibid., au paragraphe 14 des motifs du juge Létourneau.

249 81 DTC 824; [1981] CTC 2935 (CRI) (« *Jacoby* »).

le contribuable avait versé des paiements à son épouse conformément à une entente de séparation écrite qu'elle n'avait ni signée ni paraphée. La Commission de révision de l'impôt a refusé d'accorder la déduction pour ces paiements aux termes de l'alinéa 60b) LIR pour le motif qu'ils n'étaient pas payables en vertu d'un « [traduction] accord écrit » au sens de la disposition²⁵⁰, malgré sa conclusion que le document était un « [traduction] accord écrit valide » aux termes du droit civil, ainsi que de la *common law*, selon lesquels le consentement à un accord peut être exprès ou implicite²⁵¹. Vu que les paiements déductibles doivent, aux termes de la LIR, être faits soit aux termes de l'ordonnance d'un tribunal compétent, soit d'un accord écrit, la Commission a affirmé qu'« [traduction] il est plutôt difficile de conclure que le législateur ne voulait pas dire que le contrat ne devait pas être signé²⁵² ». Par conséquent, elle a conclu que « [traduction] le consentement qui est l'élément particulier du contrat doit également être fourni par écrit²⁵³ ». Bien que d'autres décisions aient statué que les deux parties ne sont pas tenues de signer le même document pour qu'il constitue un « accord écrit » au sens de la LIR²⁵⁴, l'exigence énoncée dans la décision *Jacoby*, à savoir que le consentement doit être donné par écrit, a été confirmé de façon constante²⁵⁵. Ces décisions ont donc eu pour effet de dissocier la notion d'« accord écrit » du droit privé provincial.

De la même façon, dans l'affaire *Démolition A.M. de l'Est du Québec Inc. c. MRN*²⁵⁶, le ministre avait refusé la déduction réclamée par le contribuable au titre des bénéfiques de fabrication ou de transformation aux termes de l'article 125.1 LIR. La Cour a rejeté l'argument du ministre selon lequel l'entreprise de démolition du contribuable devrait, aux termes du droit du Québec, être qualifiée d'entreprise de « construction » non admissible à une telle déduction²⁵⁷, pour le motif que le

250 Bien que l'alinéa 60b) LIR prévoit toujours la déduction pour paiement de pension alimentaire au conjoint, l'exigence selon laquelle ce paiement doit être « payable [...] aux termes de l'ordonnance d'un tribunal compétent ou d'un accord écrit » figure maintenant au paragraphe 60.1(2).

251 *Supra*, note 249, aux pp. 831 et 2944-45.

252 *Ibid.*, aux pp. 842 et 2964.

253 *Ibid.*, aux pp. 842 et 2963.

254 Voir, par exemple, *Simpson c. la Reine*, [1996] ACI n° 391 (CCI); [1996] 2 CTC 2687; et *Foley c. La Reine*, [2000] ACI n° 485 (CCI); [2000] 4 CTC 2016.

255 Voir, par exemple, *Hodson c. La Reine*, n° de greffe A-146-87 (CAF); 88 DTC 6001; *MacLachlan c. La Reine*, n° de greffe 91-374(IT) (CCI); 92 DTC 1024; *Jaskot c. MRN*, [1991] ACI n° 782 (CCI); 92 DTC 1102; *McMillan, D.R. c. Canada*, n° de greffe 92-2195(IT)G (CCI); [1995] 1 CTC 2678; *Risula c. La Reine*, [1996] ACI n° 540 (CCI); [1996] 3 CTC 2125; *Von Neudegg c. La Reine*, [1999] ACI n° 94 (CCI); [1999] 2 CTC 2525; *Friesen c. La Reine*, n° de greffe 99-3131(IT)I (CCI); [2001] 1 CTC 2208; et *McIntosh c. La Reine*, [2000] ACI n° 76 (CCI); [2000] 2 CTC 2423.

256 [1993] ACI n° 37 (CCI); [1993] 2 CTC 2447; 93 DTC 880 (« *Démolition A.M.* »).

257 Voir l'alinéa c) de la définition de « fabrication et transformation » au paragraphe 125.1(3) LIR qui exclut expressément « la construction » des activités de fabrication et de transformation, dont les profits sont admissibles à titre de déduction.

terme construction devrait être interprété selon son « sens ordinaire²⁵⁸ ». Selon le juge Garon de la CCI :

ces dispositions du *Code civil*, en supposant qu'elles aient l'effet d'assimiler les travaux de démolition à une activité de construction, ne peuvent être d'aucune aide lorsqu'il s'agit d'interpréter une loi fiscale fédérale au sujet du champ d'application du crédit d'impôt relatif aux bénéfices de fabrication ou de transformation. Il est sans intérêt que le secteur de la démolition du Québec soit régi par l'Office de la construction du Québec établi en vertu d'une loi provinciale. Il s'ensuit que cette exception [relative à la construction] figurant au sous-alinéa 125.1(3)b(iii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [devenu l'alinéa c) de la définition de « fabrication ou transformation » au paragraphe 125.1(3)] doit être interprétée uniquement dans le contexte de cette loi. Cette interprétation ne peut être déterminée par les lois provinciales qui peuvent varier d'une province à l'autre sur le même sujet et ainsi traiter différemment les entreprises de démolition et les activités qui leur sont reliées²⁵⁹.

Aux fins de la déduction pour fabrication et transformation, cette décision dissocie le sens du mot « construction » de la signification que lui attribue le droit provincial.

Un dernier exemple de la dissociation entre la LIR et le droit privé provincial doit être cité. Il s'agit de la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Marcoux c. Canada*²⁶⁰ où un débiteur fiscal s'est fondé sur l'article 553(7) du Code de procédure civile du Québec, qui rend insaisissable « [l]es prestations accordées au titre d'un régime complémentaire de retraite auquel cotise un employeur pour le compte de ses employés », pour contester la saisie-arrêt effectuée par le ministre sur son revenu de retraite aux termes du paragraphe 224(1) LIR²⁶¹. Comme cette disposition n'exclut pas le droit provincial, le contribuable a soutenu que le Code de procédure civile devait être appliqué à titre de complément au droit fédéral. En première instance²⁶², la Cour a rejeté l'appel du contribuable pour le motif que le paragraphe 224(1) constituait un « code complet²⁶³ ». Selon le juge Denault :

258 Supra, note 256, à la p. 2457, paragraphe 33. Pour une conclusion similaire, voir *La Reine c. Nova Construction Co.*, [1985] ACF n° 1044, aux paragraphes 9-10 (CAF); 85 DTC 5594, à la p. 5597, qui entérine l'opinion du juge de première instance selon laquelle le terme « construction n'est pas un terme technique ».

259 Supra, note 256, au paragraphe 34 et aux pp. 888 et 2457.

260 2001 DTC 5233; [2001] 4 CTC 174 (CAF) (« *Marcoux* »).

261 Selon le paragraphe 224(1) LIR : « S'il sait ou soupçonne qu'une personne est ou sera, dans les douze mois, tenue de faire un paiement à une autre personne qui, elle-même, est tenue de faire un paiement en vertu de la présente loi (appelée "débiteur fiscal" au présent paragraphe et aux paragraphes (1.1) et (3)), le ministre peut exiger par écrit de cette personne que les fonds autrement payables au débiteur fiscal soient en totalité ou en partie versés, sans délai si les fonds sont immédiatement payables, sinon au fur et à mesure qu'ils deviennent payables, au receveur général au titre de l'obligation du débiteur fiscal en vertu de la présente loi. »

262 *Marcoux c. A.G. of Canada*, 2000 DTC 6010; [2000] 4 CTC 143 (CF 1^{re} inst.).

263 Ibid., au paragraphe 16.

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 privé²⁶⁴.

La Cour d'appel fédérale a affirmé qu'il s'agissait d'une question d'« interprétation statutaire²⁶⁵ », et a cité le paragraphe 225(5) LIR qui exempte de la saisie aux termes du paragraphe 225(1) « [l]es biens meubles de toute personne en défaut qui seraient insaisissables malgré un bref d'exécution décerné par une cour supérieure de la province dans laquelle la saisie est opérée », pour conclure que le législateur n'avait pas l'intention d'accorder aucune exemption provinciale à la règle de saisie-arêt du paragraphe 224(1). Selon le juge Noël :

Or, l'article 224 lorsque lu avec l'article 225 démontre que le législateur fédéral en créant les modes de saisies prévus à ces articles avait à l'esprit les exceptions d'insaisissabilité décrétées par le droit privé, et qu'il a choisi d'en tenir compte à l'article 225 et de ne pas en tenir compte à l'article 224²⁶⁶.

Ainsi, contrairement à la décision *Markevich*²⁶⁷ dans laquelle la Cour d'appel fédérale a statué que le silence du législateur concernant les prescriptions relatives aux dettes fiscales exigeait le report au droit privé provincial²⁶⁸, dans l'affaire *Marcoux*, la Cour a conclu que « le législateur s'est exprimé sur la question qui nous occupe²⁶⁹ ».

LE BIJURIDISME CANADIEN ET LA LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Tel qu'expliqué dans l'introduction, le « bijuridisme » est défini de façon étroite comme la coexistence, au sein d'un même État, de deux régimes juridiques et de manière plus large comme « le partage de valeurs et de traditions » tirées de chacune des deux régimes juridiques²⁷⁰. Au Canada, le bijuridisme de la première catégorie remonte à l'Acte de Québec de 1774²⁷¹ qui énonçait que le droit français

264 Ibid.

265 Supra, note 260, au paragraphe 10.

266 Ibid., au paragraphe 13.

267 Supra, note 111.

268 En appel, la majorité de la Cour suprême du Canada a décidé que le renvoi à la législation provinciale n'était pas nécessaire au motif que le recouvrement d'une dette fiscale fédérale auprès du contribuable était assujéti à la prescription de six ans de l'article 32 de la Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif pour tout fait générateur survenu « ailleurs que dans une province ». Voir la discussion à la note 117, supra, et le texte qui l'accompagne.

269 Supra, note 260, au paragraphe 13.

270 Voir les notes 9 et 10, supra, et le texte qui les accompagne.

271 Acte qui règle plus solidement le Gouvernement de la Province de Québec dans l'Amérique Septentrionale (R-U) 14 Geo. III, c. 83.

devait s'appliquer en matière de propriété et de droits civils dans la province de Québec, principe confirmé par l'article 92, catégorie 13, de la Loi constitutionnelle de 1867, qui accorde aux législatures provinciales le pouvoir exclusif de légiférer sur « [l]a propriété et les droits civils ». Le bijuridisme de la deuxième catégorie est plus vague et ambitieux, mais il est exprimé à la fois dans les politiques et les lois fédérales et dans la jurisprudence en constante évolution des tribunaux canadiens²⁷².

Cette partie de l'article porte sur les objets du bijuridisme canadien, ainsi que sur ses effets sur l'interprétation et les modifications de la LIR. Les buts du bijuridisme énoncés dans la Politique sur le bijuridisme législatif adoptée par le ministère fédéral de la Justice en juin 1995, le préambule de la Loi d'harmonisation et les récentes modifications apportées à Loi d'interprétation fédérale y sont discutés. Sont ensuite passées en revue, les répercussions de ces progrès sur l'interprétation et les modifications de la LIR.

Le bijuridisme canadien

Bien que le bijuridisme dans son sens restreint existe au Canada depuis l'Acte de Québec de 1774, la reconnaissance de la tradition de droit civil au niveau fédéral est relativement récente. En effet, jusque dans les années 1970, les lois fédérales étaient habituellement rédigées par des avocats de langue anglaise formés en *common law*, puis traduites en français par des traducteurs n'ayant que très peu ou pas de formation juridique, à l'aide d'équivalents de fortune visant à exprimer l'interaction de ces lois avec le droit civil du Québec²⁷³. Par conséquent, les décisions de la Cour suprême du Canada ne prêtaient souvent aucune attention au caractère distinct du droit civil du Québec, et les dispositions du CcBC étaient interprétées à la lumière de la jurisprudence anglaise et des notions de *common law*²⁷⁴.

Grâce à l'évolution du bilinguisme officiel et du biculturalisme au niveau fédéral dans les années 1960 et 1970, ces approches unijuridiques de la rédaction législative et de la prise de décisions judiciaires sont progressivement devenues dépassées et inacceptables. En 1975, la Cour suprême du Canada a expressément reconnu que le CcBC « [différait] fondamentalement » de la *common law*, et que ses dispositions « [devaient] être interprétées en regard de l'ensemble dont [elles font]

272 Pour un examen du bijuridisme dans les décisions de la Cour suprême du Canada, voir Allard, supra, note 10; et Louise Lavallée, « Manifestations du bijuridisme dans les jugements de la Cour suprême du Canada depuis l'adoption du *Code civil du Québec* », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien. Deuxième publication*, supra, note 7, fascicule 3. Pour une interprétation judiciaire récente du bijuridisme, voir les motifs du juge Décarý dans la décision *St-Hilaire c. Canada*, [2001] 4 CF 289; (2001), 204 DLR (4^e) 103 (CAF).

273 Lionel A. Levert, « La cohabitation du bilinguisme et du bijuridisme dans la législation fédérale canadienne : Mythe ou réalité ? », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien. Deuxième publication*, supra, note 7, fascicule 1, 5-9, à la p. 6.

274 Voir Allard, supra, note 10, aux pp. 3-12.

partie²⁷⁵ ». Au cours des années suivantes, la Cour a établi les fondements d'une relation complémentaire entre la législation fédérale et le droit privé provincial par une série de décisions qui, aux fins de l'article 101 de la Loi constitutionnelle de 1867, liaient l'expression « lois du Canada » à un texte législatif fédéral²⁷⁶. Fait peut-être encore plus important, le ministère fédéral de la Justice a instauré en 1978 une nouvelle méthode de rédaction des lois fédérales appelée « corédaction », en vertu de laquelle tous les projets de loi confiés à la Direction des services législatifs étaient rédigés par deux rédacteurs — un francophone, normalement formé en droit civil, et un anglophone, normalement formé en *common law*²⁷⁷.

Malgré sa nature bijuridique, cette méthode de corédaction ne s'adressait pas directement aux avocats francophones de *common law* ni aux civilistes anglophones, et le bijuridisme n'était pas un objectif explicite du processus de corédaction. Ainsi, en juin 1995, le ministère de la Justice a adopté une politique plus précise sur le bijuridisme législatif qui visait à fournir aux Canadiennes et aux Canadiens « des textes législatifs fédéraux qui soient respectueux du système de droit qui les régit, et ce dans chacune des versions linguistiques des textes législatifs²⁷⁸ ». Conformément à cette politique, le ministère de la Justice :

- a) reconnaît formellement qu'il est impératif que les quatre auditoires canadiens (les francophones civilistes, les francophones de *common law*, les anglophones civilistes et les anglophones de *common law*) à qui sont destinés les lois et les règlements fédéraux puissent, d'une part, lire ces textes dans la langue officielle de leur choix et, d'autre part, y retrouver une terminologie et une formulation qui soient respectueuses des concepts, notions et institutions propres au régime juridique (droit civil ou *common law*) en application dans leur province ou territoire;
- b) s'engage, chaque fois qu'un projet de loi ou de règlement fédéral touche au droit privé provincial ou territorial, à rédiger chacune des deux versions de ce texte en tenant compte également de la terminologie, des concepts, des notions et des institutions propres aux deux régimes de droit privé canadiens;
- c) charge la Direction des services législatifs du mandat de voir au respect et à la mise en œuvre du bijuridisme législatif, tant dans les projets de loi que dans les projets de règlement²⁷⁹.

De façon générale, cette politique vise à promouvoir un accès égal à la justice aux différentes collectivités juridiques et linguistiques du Canada, une reconnaissance

275 *Pantel c. Air Canada*, [1975] 1 RCS 472, à la p. 478.

276 Voir *Quebec North Shore Paper Co. c. CP Ltée*, [1977] 2 RCS 1054; *McNamara Construction et autre c. La Reine*, [1977] 2 RCS 654; et *La Reine c. Thomas Fuller Const. et autre*, [1980] 1 RCS 695. Pour une discussion utile sur ces arrêts, voir Allard, supra, note 10, aux pp. 22-26.

277 Levert, supra, note 273, à la p. 6.

278 « Politique sur le bijuridisme législatif », annexe III de Maguire Wellington, supra, note 15, à la p. 23.

279 Ibid., à la p. 24.

égale des traditions de droit civil et de *common law* dans la législation fédérale, et une relation harmonieuse entre les objectifs législatifs fédéraux et ces traditions juridiques²⁸⁰. Et, vu la dominance historique des notions et des principes de *common law* dans les lois fédérales, l'un des principaux objectifs de la politique est également d'assurer que la législation fédérale ne « [traduction] traite le droit civil du Québec à titre d'élément inférieur ou secondaire de la tradition juridique du Canada²⁸¹ ».

Trois ans après l'adoption de la politique sur le bijuridisme législatif, le gouvernement fédéral a déposé le projet de loi C-50²⁸² qui apporte des modifications à diverses lois fédérales ayant trait au droit privé provincial²⁸³, ainsi qu'à la Loi d'interprétation fédérale²⁸⁴. Même si le projet de loi C-50 est mort au feuilleton à la prorogation de la Chambre et si une version subséquente, le projet de loi S-22²⁸⁵, a connu le même sort à la dissolution du Parlement à l'automne 2000, le projet de loi a été de nouveau déposé à l'ouverture de la session parlementaire suivante sous le titre de projet de loi S-4²⁸⁶. Il a été sanctionné sous le titre de Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil²⁸⁷ et est entré en vigueur le 1^{er} juin 2001²⁸⁸. Selon le préambule de la loi :

280 Voir Marie-Claude Gervais, « Harmonisation et dissonance : langues et droit au Canada et en Europe : Harmonisation des lois fédérales avec le droit civil du Québec et le postulat de la complémentarité », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien. Deuxième publication*, supra, note 7, fascicule 1, 11-17, aux pp. 12-13.

281 Roderick A. Macdonald, « Harmonizing the Concepts and Vocabulary of Federal and Provincial Law: The Unique Situation of Quebec Civil Law », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien. Recueil d'études*, supra, note 11, 27-69, à la p. 69. Voir aussi Levert, supra, note 273, à la p. 5, qui souligne le « devoir (moral du moins) » du Parlement fédéral « de tenir compte de ces deux systèmes juridiques dans sa législation [...] lorsqu'il édicte des normes dont l'application interagit avec le droit privé provincial ».

282 Loi n° 1 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, première lecture, le 12 juin 1998.

283 Les principales lois visées sont la Loi sur les immeubles fédéraux, LC 1991, c. 50; telle que modifiée, la Loi sur la faillite et l'insolvabilité, LRC 1985, c. B-3, telle que modifiée; et la Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif, LRC 1985, C-50, telle que modifiée.

284 Supra, note 24.

285 Loi n° 1 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, première lecture, le 11 mai 2000.

286 Loi n° 1 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, première lecture, le 31 janvier 2001.

287 Supra, note 23.

288 Pour un examen détaillé des origines et du contenu du projet de loi S-4, voir Marie-Noëlle Pourbaix, « S-4 : Un premier projet de loi d'harmonisation », dans *L'harmonisation de la*

[...] tous les Canadiens doivent avoir accès à une législation fédérale conforme aux traditions de droit civil et de common law;

[...] la tradition de droit civil de la province de Québec, qui trouve sa principale expression dans le *Code civil du Québec*, témoigne du caractère unique de la société québécoise;

[...] une interaction harmonieuse de la législation fédérale et de la législation provinciale s'impose et passe par une interprétation de la législation fédérale qui soit compatible avec la tradition de droit civil ou de common law, selon le cas;

[...] le plein épanouissement de nos deux grandes traditions juridiques offre aux Canadiens des possibilités accrues de par le monde et facilite les échanges avec la grande majorité des autres pays;

[...] sauf règle de droit s'y opposant, le droit provincial en matière de propriété et de droits civils est le droit supplétif pour ce qui est de l'application de la législation fédérale dans les provinces;

[...] le gouvernement du Canada a pour objectif de faciliter l'accès à une législation fédérale qui tienne compte, dans ses versions française et anglaise, des traditions de droit civil et de common law.

En plus de réitérer les objectifs fondamentaux qui sous-tendent la Politique sur le bijuridisme législatif du ministère de la Justice, le préambule confirme le principe de complémentarité entre les lois fédérales et le droit privé provincial.

Aux fins de discussion, un examen détaillé de la Loi d'harmonisation n'est pas nécessaire puisque la plus grande partie porte sur le droit des biens, les garanties et la responsabilité civile. Même si cette loi ne vise pas directement la LIR, elle le fait indirectement en modifiant la Loi d'interprétation fédérale, fait qui mérite une attention spéciale²⁸⁹. Selon le nouvel article 8.1 de la loi :

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.

Selon le nouvel 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.

législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien. Deuxième publication, supra, note 7, fascicule 6, aux pp.1-13.

289 Pour une explication utile de la justification et des répercussions prévues de ces modifications, voir Henry L. Molot, « Article 8 du projet de loi S-4 : Modification de la Loi d'interprétation », *ibid.*, fascicule 6, aux pp. 1-21.

De manière générale, l'article 8.1 reconnaît le statut égal de la *common law* et du droit civil à titre de « sources de droit en matière de propriété et de droits civils au Canada », confirme que la complémentarité est l'approche qu'il convient d'adopter pour interpréter les lois fédérales concernant le droit privé provincial, et établit le caractère évolutif selon lequel le droit privé provincial pertinent est celui qui est « en vigueur dans cette province au moment de l'application du texte ». Toutefois, il faut souligner que le principe de complémentarité s'applique seulement « 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 » [soulignement de l'auteur], et ne s'applique pas en cas de « règle de droit s'y opposant ». Bien entendu, en pratique, chacune de ces conditions est en soi une question d'interprétation du texte de loi. À cette fin toutefois, les tribunaux devraient sans doute se fonder sur les objectifs et principes qui sous-tendent le bijuridisme canadien, en particulier ceux qui sont énoncés dans le préambule de la Loi d'harmonisation²⁹⁰.

Il semble que la première condition selon laquelle il est « nécessaire de recourir à des règles, des principes ou des concepts appartenant au domaine de la propriété et des droits civils en vue d'assurer l'application d'un texte dans une province » est satisfaite si le texte est fondé sur une notion de signification établie en droit privé mais non définie dans la législation fédérale, s'appuie sur des règles ou des principes de droit privé pour définir les rapports juridiques auxquels elle s'applique, ou reste silencieuse sur une question qui est régie par une règle provinciale précise faisant partie du domaine de la propriété et des droits civils. Comme le texte ne peut être appliqué sans recours aux règles, principes ou notions de droit privé, il s'ensuit qu'il est « nécessaire de recourir à des règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils » pour l'appliquer²⁹¹. Et, comme la Loi constitutionnelle de 1867 attribue aux législatures provinciales le pouvoir exclusif d'adopter des lois concernant la propriété et les droits civils, l'interprétation du texte doit, sauf règle de droit s'y opposant, être fondée sur les « règles, principes

290 Supra, note 23. Parmi les énoncés du préambule de la loi, les plus pertinents aux fins de l'interprétation du nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation fédérale sont les suivants : « une interaction harmonieuse de la législation fédérale et de la législation provinciale s'impose et passe par une interprétation de la législation fédérale qui soit compatible avec la tradition de droit civil ou de common law, selon le cas » et « sauf règle de droit s'y opposant, le droit provincial en matière de propriété et de droits civils est le droit supplétif pour ce qui est de l'application de la législation fédérale dans les provinces ».

291 Voir, par exemple, Molot, supra, note 289, à la p. 16 : « S'il s'agit d'assurer "l'application d'un texte", il est implicitement "nécessaire" de recourir à des règles, principes ou notions provinciaux pour interpréter ou appliquer un texte fédéral. Si un texte fédéral se fonde expressément ou implicitement sur une règle, une notion ou un principe provincial appartenant au domaine de la "propriété et des droits civils", il pourrait s'avérer impossible de valablement comprendre et appliquer le texte fédéral sans recourir à cette règle, cette notion ou ce principe et ce recours serait donc "nécessaire". »

ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils [...] dans une province » [soulignement de l'auteur]. Par contre, il n'est pas nécessaire de recourir au droit privé provincial pour interpréter des notions qui sont entièrement définies dans la législation fédérale, des dispositions législatives qui ne sont pas fondées sur des « règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils », et des dispositions qui excluent expressément le recours au droit privé provincial²⁹².

Quant à la deuxième condition, elle exclut ce qui serait autrement un recours nécessaire au droit privé provincial pour interpréter un texte fédéral lorsqu'il existe une « règle de droit s'y opposant ». Cette exclusion est clairement respectée lorsque le texte fédéral dissocie expressément l'interprétation d'une notion ou d'une disposition du droit privé provincial²⁹³. Toutefois, l'interprétation est plus difficile dans les cas où la dissociation du droit privé provincial est sous-entendue dans le texte ou dans les fins du texte législatif. Par exemple, lorsque la législation fédérale se fonde sur des termes de *common law*, il peut être soutenu qu'il est implicitement nécessaire que son interprétation soit fondée sur des principes de *common law* et qu'elle soit dissociée du droit civil du Québec²⁹⁴. Dans le contexte de plusieurs lois fédérales, il est souvent raisonnable de supposer que l'intention du législateur est que ses lois s'appliquent uniformément à l'ensemble du Canada²⁹⁵, surtout dans le domaine fiscal où l'équité et les dispositions antiévitement peuvent peser lourd dans la balance²⁹⁶. Ainsi, il pourrait être soutenu que les notions de droit privé qui ne sont pas définies dans les lois fédérales doivent être interprétées d'après leur sens en *common law* afin d'assurer la cohérence et l'uniformité conceptuelle dans tout le pays.

292 Voir, par exemple, *ibid.*, à la p. 20 : « Le texte fédéral peut rendre non “nécessaire de recourir” aux principes provinciaux de droit privé, ou il peut faire ressortir clairement l'intention qu'on n'ait pas recours aux règles, principes et notions de la province concernée. Une loi pourrait, par exemple, définir de manière si exhaustive ses propres termes que cela exclue implicitement tout recours au droit privé provincial comme source externe d'interprétation et d'application. Une loi fédérale pourrait aussi renvoyer expressément à une autre source externe d'interprétation, ce qui dénoterait une intention contraire quant à la nécessité “de recourir à des règles (...) dans une province”. »

293 Voir *ibid.*, à la p. 21, où le texte sous-tend le recours à l'expression « sauf règle de droit s'y opposant » en raison de l'expression « “indication” contraire ».

294 Voir, par exemple, Brisson et Morel, *supra*, note 11, à la p. 236. Voir aussi André Morel, « L'harmonisation de la législation fédérale avec le Code civil du Québec — Pourquoi ? Comment ? », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien, Recueil d'études* (Ottawa : ministère de la Justice du Canada, 1999), 1-28, à la p. 7, où l'auteur explique que cela « contribue en effet à créer l'impression qu'il existe une sorte de lien organique, une association inscrite dans la nature des choses entre loi fédérale et *common law* — une impression d'ailleurs que le langage législatif utilisé sert parfois à alimenter ».

295 Voir, par exemple, Brisson et Morel, *supra*, note 11, à la p. 234; et Bastarache, *supra*, note 10, à la p. 21.

296 Voir, par exemple, Brisson et Morel, *supra*, note 11, à la p. 236; et Morel, *supra*, note 294, à la p. 7.

Bien que le principe de la souveraineté parlementaire exige que les tribunaux établissent une distinction entre l'interprétation des lois fédérales et celle du droit privé d'une ou de plusieurs provinces lorsque l'intention du législateur est claire, les objectifs du bijuridisme canadien laissent croire que cette distinction devrait être reconnue seulement lorsque le texte de loi le décrète expressément ou l'exige implicitement²⁹⁷. Comme l'explique Rod Macdonald, « [traduction] le fait de forcer le législateur lui-même à faire ses choix de façon explicite est la meilleure garantie que les traditions distinctes de droit civil et de *common law* au Canada seront respectées dans un réordonnement législatif²⁹⁸ ». Certes, la jurisprudence ne devrait pas être considérée comme « règle de droit » au sens de l'exclusion du nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation fédérale afin de ne pas diluer la signification de la disposition. Pour cette raison, il pourrait être avantageux de modifier la disposition pour inclure la mention « sauf indication contraire dans une loi fédérale ».

Contrairement au nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation, l'article 8.2 est relativement clair; il prévoit que la législation fédérale, qui a recours à des termes de droit civil et de *common law*, « doit s'entendre dans un sens compatible avec le système juridique de la province d'application²⁹⁹ ». Comme guide d'interprétation d'une législation bijuridique, cette disposition vise à empêcher l'application de notions de *common law* au Québec et de notions de droit civil dans les provinces de *common law*.

Les répercussions sur la Loi de l'impôt sur le revenu

Même si la plupart des modifications apportées par la Loi d'harmonisation vise les lois fédérales sur le droit des biens, les garanties et la responsabilité civile, le préambule de cette loi et le nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation ont d'importantes répercussions sur l'interprétation de la LIR qui remettent en question un certain nombre des cas discutés dans lesquels les tribunaux ont dissocié l'interprétation de certaines notions ou dispositions du droit privé provincial. Ces développements, ainsi que la Politique sur le bijuridisme législatif du ministère de la Justice, ont des retombées certaines sur les modifications apportées à la LIR. Dorénavant, il sera nécessaire d'assurer que les objectifs fédéraux seront appliqués

297 Voir, par exemple, Roderick A. Macdonald, « Provincial Law and Federal Commercial Law: Is Atomic Slipper a New Beginning? » (1992) 7 *Banking & Finance Law Review* 437-51, à la p. 447, qui indique que le droit provincial sur la propriété et les droits civils devrait faire l'objet d'un déplacement par le droit fédéral seulement de façon « [traduction] explicite » ou de façon « [traduction] *absolument et nécessairement implicite* » [italique dans l'original]. Voir aussi supra, note 111, au paragraphe 25, dans lequel il est précisé que même si la LIR « peut exclure l'application de principes, de règles et de moyens de recours d'application générale », cet objectif peut être atteint seulement par « des dispositions expresses à cet effet ou [si] cette conclusion s'impose ».

298 Macdonald, supra, note 297, à la p. 450.

299 Levert, supra, note 273, à la p. 8.

de manière conforme à la reconnaissance égale des traditions de droit civil et de *common law* et à la complémentarité entre la législation fédérale et le droit privé provincial. Cette dernière partie de l'article porte sur ces répercussions, plus précisément sur l'incidence du bijuridisme canadien concernant l'interprétation de la LIR et la modification de notions et de dispositions particulières.

L'interprétation

Pour interpréter la LIR, les tribunaux canadiens ont eu tendance à se référer au droit privé provincial dans trois cas. D'abord, lorsque la LIR a recours à une notion dont le sens est établi en droit privé mais qui n'est pas expressément défini aux fins de la LIR, les tribunaux se sont généralement tournés vers le droit privé provincial pour en tirer le sens. Dans l'affaire *Continental Bank*³⁰⁰, par exemple, la Cour suprême du Canada a tenu compte de la *common law* et de la Loi sur les sociétés en nom collectif de l'Ontario pour déterminer si le contribuable avait formé une société de personnes valide aux fins de la règle du roulement énoncée au paragraphe 97(2) LIR. D'autre part, au Québec, les tribunaux ont examiné le droit civil afin de déterminer la signification d'une société de personnes aux fins de la LIR³⁰¹. Dans d'autres instances, les tribunaux ont eu recours au droit privé provincial pour établir le sens du terme « administrateur » aux fins de la règle de responsabilité énoncée à l'article 227.1 LIR³⁰², et de l'expression « marchandises à vendre » aux fins des règles de la LIR régissant la déduction pour amortissement accéléré et le crédit d'impôt à l'investissement³⁰³. Dans chacun de ces cas, les tribunaux se sont fondés sur le droit privé provincial comme s'il s'agissait d'une sorte de « dictionnaire législatif » pour donner une signification à un terme qui n'est pas autrement défini aux fins de la LIR³⁰⁴.

Ensuite, lorsque l'application d'une disposition particulière dépend de droits et d'obligations qui ne sont pas définis dans la législation fédérale, les tribunaux se sont fondés sur les règles et les principes de droit privé à partir desquels ces droits et obligations sont établis afin d'appliquer la disposition. Dans l'arrêt *Drescher c. La Reine*³⁰⁵, par exemple, la Cour a tenu compte du droit des biens du Manitoba pour établir si les revenus d'intérêts provenant de dépôts à terme achetés avec le produit d'un billet de loterie acquis conjointement devaient être attribués à parts égales entre le contribuable, son épouse et sa fille, ou s'ils étaient imposables seulement pour le contribuable. De la même façon, au Québec et dans certaines

300 *Supra*, note 53.

301 Voir les cas énumérés à la note 48.

302 Voir, par exemple, *supra*, note 98; et *supra*, note 101.

303 Voir, par exemple, *supra*, note 65.

304 Sur le recours au droit privé provincial à cette fin, voir Roderick A. Macdonald, « Encoding Canadian Civil Law », dans *Mélanges Paul-André Crépeau*, *supra*, note 154, 579-640, à la p. 592. Voir aussi Macdonald, *supra*, note 281, à la p. 43.

305 *Supra*, note 72.

provinces de *common law*, les tribunaux ont examiné les règles et les principes provinciaux qui régissent le droit des biens pour décider de l'attribution d'un revenu et d'une perte aux termes de la LIR³⁰⁶, de l'application de la règle de la responsabilité solidaire de l'article 160³⁰⁷, et de l'admissibilité pour les roulements des paragraphes 70(6) et 70(9)³⁰⁸. Dans ces causes, ainsi que dans d'autres cas examinés précédemment³⁰⁹, le droit privé provincial joue le rôle de cadre juridique général ou de « droit supplétif³¹⁰ » auquel s'applique la LIR.

Enfin, lorsque la LIR reste silencieuse sur une question qui est régie par une règle provinciale précise faisant partie du domaine de la propriété et des droits civils, les tribunaux ont généralement appliqué la règle provinciale pour interpréter la LIR. Dans l'affaire *Markevich*³¹¹, notamment, la Cour d'appel fédérale a conclu que le pouvoir de percevoir des dettes fiscales aux termes de l'article 222 LIR était assujéti à un délai de prescription de six ans aux termes de la Limitation Act de la Colombie-Britannique³¹², statuant que la LIR n'excluait pas explicitement l'application de cette règle de droit privé. Tel que souligné par la Cour, en l'absence des « dispositions expresses à cet effet ou que cette conclusion qui s'impose » à l'effet contraire, l'application de la LIR est soumise à un ensemble « de principes, de règles et de moyens de recours d'application générale » établis par le droit privé provincial³¹³.

En comparaison avec les cas précités, d'autres décisions ont dissocié l'interprétation de la LIR du droit privé provincial, soit en interprétant certaines notions et dispositions sans référence au droit privé de toutes les provinces, soit sans tenir compte du droit civil du Québec³¹⁴. Par exemple, dans l'affaire *Vancouver Society*³¹⁵, la Cour suprême du Canada a dissocié la notion de « fins de bienfaisance » du droit privé des provinces de *common law*, ainsi que de celui du Québec³¹⁶. De même, la notion de « résidence », confirmée aux fins de la LIR dans l'arrêt

306 Voir, par exemple, supra, note 44; supra, note 75; supra, note 77; et supra, note 79.

307 Voir, par exemple, supra, note 45; supra, note 82; supra, note 84; et supra, note 85.

308 Voir, par exemple, supra, note 91; et supra, note 89.

309 Voir, par exemple, supra, note 26; supra, note 29; supra, note 58; supra, note 62; et supra, note 107.

310 Voir, par exemple, Morel, supra, note 294, à la p. 7; et Gervais, supra, note 280, à la p. 15.

311 Supra, note 111.

312 Supra, note 112.

313 Supra, note 111, au paragraphe 25. La décision de la Cour suprême du Canada par laquelle l'appel du contribuable a été rejeté n'affecte pas cette conclusion; la cour adopte une interprétation différente sur la question du situs de tout fait générateur aux fins de l'article 32 de la Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif.

314 Voir le texte sous la rubrique « Dissociation ».

315 Supra, note 137.

316 Voir le texte sous la rubrique « Organismes de bienfaisance ».

*Thomson*³¹⁷, est dissociée du droit privé de toutes les provinces³¹⁸, au même titre que la notion d'« accord écrit » aux fins de la déduction pour pension alimentaire³¹⁹, le sens du mot « construction » dans le contexte de la déduction au titre de bénéfices de fabrication et de transformation³²⁰, et la règle de saisie-arrêt de l'article 224 LIR³²¹. Par contre, dans les affaires *Little*³²² et *Gervais*³²³, la notion de don a été interprétée selon le sens que lui attribue la *common law*, ce qui en maintient la complémentarité avec le droit privé des provinces de *common law*, mais en dissocie l'interprétation du droit privé du Québec³²⁴. De la même façon, dans les affaires *Olympia and York*³²⁵ et *Construction Bérou*³²⁶, les notions de disposition et d'acquisition de bien ont été interprétées selon la distinction établie en *common law* entre la propriété légale et la propriété bénéficiaire, ce qui en assure la complémentarité avec le droit privé des provinces de *common law*, mais en dissocie la signification du droit privé du Québec³²⁷. Des décisions judiciaires établissant une distinction entre les employés et les entrepreneurs indépendants ont également été fondées sur les critères tirés de la *common law*, pour en rendre l'interprétation aux fins de la LIR largement compatible avec le droit privé des provinces de *common law*, mais manifestement différente du droit privé du Québec³²⁸.

Exception faite de l'arrêt *Wolf*³²⁹ dans lequel la Cour d'appel fédérale a statué sur la distinction entre un employé et un entrepreneur indépendant, chacune des décisions examinées a été rendue avant l'adoption de la Loi d'harmonisation. Maintenant que l'interprétation de la LIR est assujettie à la règle de complémentarité du nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation fédérale, il faut déterminer quelles décisions doivent être réexaminées, le cas échéant. Selon le texte de l'article 8.1, l'exercice consistera à déterminer « s'il est nécessaire de recourir à des règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils [...] dans une province » pour interpréter la notion ou la disposition en cause et, dans l'affirmative, si le renvoi est écarté par une « règle de droit s'y opposant ».

317 *Supra*, note 198.

318 Voir le texte sous la rubrique « Résidence ».

319 Voir les notes 249 à 255 et le texte qui les accompagne.

320 Voir les notes 256 à 259 et le texte qui les accompagne.

321 Voir les notes 260 à 269 et le texte qui les accompagne.

322 *Supra*, note 127.

323 *Supra*, note 132.

324 Voir le texte sous la rubrique « Dons ».

325 *Supra*, note 32.

326 *Supra*, note 239.

327 Voir le texte sous la rubrique « Acquisition et disposition d'un bien ».

328 Voir le texte sous la rubrique « Employé et entrepreneur indépendant ».

329 *Supra*, note 52.

Tout d'abord, en ce qui concerne les nombreuses causes dans lesquelles les tribunaux ont déjà confirmé ou appliqué l'un des principes de complémentarité entre la LIR et le droit privé provincial³³⁰, il est évident que ces décisions ne sont pas visées ou sont confirmées du fait de l'adoption de l'article 8.1 de la Loi d'interprétation. En effet, comme elles ont trait à l'interprétation de notions ayant un sens établi en droit privé mais non définies par la législation fédérale, à l'application de dispositions législatives qui dépendent de rapports de droit privé non définis dans la législation fédérale, et à l'interprétation d'autres dispositions silencieuses sur des questions régies par une règle provinciale particulière appartenant au domaine de la propriété et des droits civils, les renvois au droit privé provincial sont non seulement conformes aux objectifs et aux principes qui sous-tendent le bijuridisme canadien, mais ils sont sans aucun doute « nécessaires » pour interpréter la LIR vu l'absence de règles de droit s'y opposant.

Néanmoins, il s'agit toujours d'une question d'interprétation, qu'une disposition fasse référence à une notion dont le sens est établi en droit privé mais non défini dans la législation fédérale, qu'elle se fonde sur les rapports de droit privé non définis dans la législation fédérale, ou qu'elle reste silencieuse sur une question régie par une règle provinciale particulière appartenant au domaine de la propriété et des droits civils³³¹. Dans l'arrêt *Will-Kare*³³², par exemple, le juge Binnie, dissident, a soutenu de manière convaincante que le législateur voulait que l'expression « marchandises à vendre » utilisée dans les règles de la LIR sur la déduction pour amortissement accéléré et les crédits d'impôt à l'investissement soit prise dans son sens ordinaire ou courant, et non en référence à « la distinction entre un contrat de vente de marchandises et un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux [...] [élaborée] dans un contexte non fiscal visant des règles totalement différentes (et non pertinentes) régissant les droits et obligations des vendeurs et des acheteurs³³³ ». De la même façon, dans l'arrêt *Thomson*³³⁴, la Cour suprême du Canada a statué que la notion de « résidence » utilisée dans la LIR devait être prise dans son sens ordinaire, sans référence au droit privé³³⁵, alors que les décisions *Jacoby*³³⁶ et *Démolition A.M.*³³⁷ ont interprété les termes « accord écrit » et « construction » dans le contexte des dispositions applicables de la LIR

330 Voir le texte sous la rubrique « Complémentarité ».

331 Voir, par exemple, Durnford, *supra*, note 154, à la p. 282, qui souligne que les tribunaux ne devraient pas « [traduction] sauter trop vite à la conclusion que le simple fait que le même terme apparaît à la fois dans la Loi [de l'impôt sur le revenu] et le Code civil entraîne nécessairement l'application de la définition de droit privé ».

332 *Supra*, note 65.

333 *Ibid.*, au paragraphe 68.

334 *Supra*, note 198.

335 Voir le texte sous la rubrique « Résidence ».

336 *Supra*, note 249.

337 *Supra*, note 256.

dans laquelle ils paraissent, sans se fonder sur le droit provincial³³⁸. En outre, dans la décision *Marcoux*³³⁹, la Cour s'est fondée sur le renvoi explicite aux exemptions provinciales relatives à la saisie de biens meubles du paragraphe 225(5) LIR pour conclure que l'absence de toute référence de ce genre à l'article 224 indiquait de façon implicite une intention particulière de rejeter les exemptions provinciales au titre de la règle de saisie-arrêt du paragraphe 224(1)³⁴⁰. Par conséquent, dans chacune de ces instances, il peut être affirmé qu'il n'était pas « nécessaire de recourir à des règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils [...] [d]'une province » pour interpréter la notion ou la disposition pertinente. Ainsi donc, malgré qu'elles aient pu dissocier l'interprétation de la LIR du droit privé provincial, ces décisions n'ont pas à être infirmées aux termes du nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation.

Par contre, lorsque des dispositions de la LIR emploient les termes « don », ou fin ou activité de « bienfaisance », se fondent sur la distinction entre un employé et un entrepreneur indépendant, ou font référence à une « acquisition » ou à une « disposition » de bien, il peut être soutenu que des décisions dans lesquelles ces notions ont été dissociées du droit privé provincial devraient être réexaminées à la lumière du nouvel article 8.1. Tout d'abord, contrairement à la notion de résidence qui est interprétée dans son sens ordinaire, chacune de ces dispositions renvoie à une notion de droit privé établie ou se fonde sur des rapports de droit privé qui ne sont pas entièrement définis dans la LIR³⁴¹. De plus, en pratique, les décisions judiciaires qui font autorité et dans lesquelles ces dispositions ont été interprétées, renvoient non pas au sens ordinaire de ces termes, mais à des notions et à des principes de *common law*³⁴². Il est donc nécessaire d'avoir recours à des « règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils [...] dans une province » afin d'interpréter ces dispositions. En outre, comme la Loi constitutionnelle de 1867 accorde aux gouvernements provinciaux le pouvoir exclusif de légiférer en matière de propriété et de droits civils, l'interprétation de ces dispositions doit se faire à la lumière des « règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils [...] dans une province ». Ainsi, le principe de complémentarité du nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation devrait s'appliquer à chacune de ces instances, sauf s'il existe une « règle de droit s'y opposant ».

338 Voir les notes 249 à 259 et le texte qui les accompagne.

339 *Supra*, note 260.

340 *Ibid.*, au paragraphe 13.

341 Voir le texte sous les rubriques « Dons », « Organisme de bienfaisance », « Employé et entrepreneur indépendant » et « Acquisition et disposition d'un bien ». Bien que dans certaines instances les tribunaux aient adopté le sens « ordinaire » de « don » aux fins fiscales, la jurisprudence citée sur cette notion et sur la distinction entre cette notion et la définition fournie dans le CcQ confirme qu'elle tire ses origines de la *common law*. Voir les notes 121 et 122 et le texte qui les accompagne.

342 Consulter le texte sous les rubriques indiquées en note 341.

Dans l'interprétation du nouvel article 8.1, l'auteur a soutenu que l'exclusion devait s'appliquer uniquement lorsque la législation fédérale dissocie expressément l'interprétation d'une notion ou d'une disposition du droit privé provincial, ou lorsqu'une telle dissociation est énoncée de façon nécessairement implicite dans le texte législatif³⁴³. Une telle dissociation explicite ou implicite apparaît-elle dans les dispositions législatives qui emploient les termes « don », ou fin ou activité de « bienfaisance », se fonde-t-elle sur la distinction entre un employé et un entrepreneur indépendant, ou fait-elle référence à une « acquisition » ou à une « disposition » de bien ?

En commençant par la notion de « don », ni la LIR ni aucune autre loi fédérale ne dissocie explicitement le sens de ce terme du droit civil du Québec. Le texte de la LIR ne suggère pas nécessairement que le sens du terme aux fins fiscales devrait être interprété selon sa définition en *common law*. Au contraire, dans les causes dans lesquelles les tribunaux ont dissocié la notion fiscale de don du droit civil du Québec, le résultat a été justifié uniquement par le fait que la LIR devrait s'appliquer uniformément à l'ensemble du Canada³⁴⁴. Toutefois, bien qu'il s'agisse probablement d'une présomption raisonnable des intentions du législateur, elle ne peut l'emporter sur les expressions claires de l'intention des parlementaires contenues dans le nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation fédérale et dans le préambule de la Loi d'harmonisation, à savoir que les notions qui ont une signification établie en droit privé mais qui ne sont pas définies dans la LIR devraient être interprétées conformément au droit privé provincial. Par conséquent, il ne faudrait pas suivre les décisions dans lesquelles les tribunaux ont dissocié la signification de don fournie dans la LIR de celle du droit civil du Québec.

Contrairement à la notion de « don », celle de fin ou d'activité de « bienfaisance » est implicitement dissociée du CcQ qui, comme il a déjà été expliqué, reconnaît les notions de « fiducie d'utilité sociale » et de « fin d'utilité sociale », mais n'emploie pas les termes « organisme de bienfaisance » ni « bienfaisance »³⁴⁵. Au Québec par conséquent, l'interprétation de cette notion doit nécessairement être dissociée du droit privé provincial. D'autre part, dans les provinces de *common law*, les notions de « fin de bienfaisance » ou d'« organisme de bienfaisance » sont souvent définies dans les lois provinciales et font l'objet d'une interprétation judiciaire³⁴⁶. Dans ces provinces, il est donc possible d'interpréter les notions fiscales de fin ou d'activité de « bienfaisance » conformément au droit privé provincial. Toutefois, dans l'affaire *Vancouver Society*³⁴⁷, le juge Gonthier a conclu que la notion fiscale de fin ou d'activité de « bienfaisance » devait aussi être dissociée du droit privé des provinces de *common law* en statuant que l'intention du législateur était que ce

343 Voir l'argument aux notes 293 à 298 et le texte qui les accompagne.

344 Voir supra, note 127; et supra, note 132.

345 Voir les notes 143 et 144 et le texte qui les accompagne.

346 Voir la note 145 et le texte qui l'accompagne.

347 Supra, note 137.

concept constitue « une règle de droit fédérale uniforme dans l'ensemble du pays »³⁴⁸. À l'instar de la notion de don, il peut s'agir d'une présomption raisonnable des intentions du législateur, mais qui ne peut l'emporter sur l'expression claire d'une intention contraire dans le nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation fédérale et le préambule de la Loi d'harmonisation. Comme les notions de « fin de bienfaisance » ou d'« organisme de bienfaisance » ont été définies dans la législation provinciale appartenant au domaine de la propriété et des droits civils, les notions fiscales de fin ou d'activité « de bienfaisance » devraient être interprétées selon ces définitions.

Contrairement aux termes « don » et « bienfaisance », la LIR définit les termes « emploi » et « entreprise », mais le fait dans des termes tellement généraux que les tribunaux canadiens se sont tournés vers les principes de droit privé pour établir une distinction entre un employé et un entrepreneur indépendant³⁴⁹. Dans la plupart des causes fiscales, les tribunaux se sont fondés sur le critère général adopté dans l'arrêt *Wiebe Door*³⁵⁰ qui correspond au droit privé des provinces de *common law*, mais diffère du critère de contrôle ou de subordination contenu dans la CcQ³⁵¹. Ni la LIR, ni aucune autre loi fédérale, ne dissocie explicitement la signification de ce terme du droit civil du Québec, pas plus que le texte de la LIR n'indique de façon nécessairement implicite que le sens du mot à des fins fiscales devrait être interprété selon sa définition en *common law*. Encore une fois, la présomption selon laquelle le législateur avait peut-être l'intention d'appliquer la distinction entre employés et entrepreneurs indépendants uniformément à l'ensemble du Canada ne devrait pas l'emporter sur la confirmation explicite du bijuridisme canadien dans le nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation fédérale et le préambule de la Loi d'harmonisation. Ainsi, dans la mesure où les décisions fiscales rendues au Québec se fondent sur l'arrêt *Wiebe Door* plutôt que sur le CcQ³⁵² ou comme critère distinct s'ajoutant au CcQ³⁵³, elles ne sont pas compatibles avec le nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation fédérale. D'autre part, lorsqu'un tribunal renvoie au critère général de l'arrêt *Wiebe Door* afin d'appliquer le critère de contrôle ou de subordination, la complémentarité est maintenue et il n'est pas nécessaire d'appliquer l'article 8.1³⁵⁴. En pratique toutefois, le critère général de *Wiebe Door* risque de ne pas être compatible avec l'importance que le CcQ accorde au seul critère de la subordination.

348 Ibid., au paragraphe 28.

349 Voir les notes 152 à 154.

350 Supra, note 155.

351 Voir le texte sous la rubrique « Employé et entrepreneur indépendant ».

352 Voir, par exemple, *Tedco Apparel*, supra, note 52; *Beaulieu et Placements Marcel Lapointe*, supra, note 166.

353 Voir, par exemple, les motifs du juge Desjardins dans *Wolf*, supra, note 52.

354 Voir, par exemple, *ibid.*, les motifs du juge Décary, discutés dans le texte qui accompagne les notes 187 à 189, où il souligne que « [l]e critère consiste donc à se demander, en examinant l'ensemble de la relation entre les parties, s'il y a contrôle d'un côté et subordination de l'autre. »

Bien que la LIR ne définisse pas le terme « acquisition », elle définit le concept de « disposition » pour y inclure des opérations ou des événements qui donnent au contribuable le droit au « produit de disposition », et pour y exclure les transferts « qui n'[ont] pas pour effet de changer la propriété effective du bien³⁵⁵ », et elle définit l'expression « produit de disposition » pour y inclure « le prix de vente de biens qui ont été vendus », ainsi que diverses indemnités³⁵⁶. Alors que la notion de propriété effective contenue dans la définition de « disposition » est nécessairement dissociée du droit privé du Québec qui n'établit pas de distinction entre la propriété légale et la propriété effective, la référence à cette notion de *common law* dans la définition de « disposition » fournie dans la loi ne définit pas précisément le terme « disposition », mais exclut plutôt certaines catégories d'opérations du sens autrement établi³⁵⁷. De plus, à cette dernière fin, la définition législative repose de façon générale sur la notion de droit privé de « vente ». Toutefois, dans l'arrêt *Olympia and York*³⁵⁸, le tribunal a dissocié la signification de disposition du droit privé du Québec pour le motif que la notion de disposition est « de toute évidence l'antonyme direct³⁵⁹ » de la notion de *common law* d'acquisition adoptée dans l'arrêt *Wardean Drilling*³⁶⁰. En outre, dans l'affaire *Construction Bérou*³⁶¹, la majorité de la Cour d'appel fédérale s'est fondée sur la définition législative de disposition et sur les références législatives à la propriété effective du paragraphe 248(3) pour conclure que la notion d'acquisition devrait également être dissociée du droit privé du Québec parce qu'en incorporant la distinction généralement faite en *common law* entre la propriété légale et la propriété effective, l'intention du législateur était d'appliquer uniformément à l'ensemble du Canada les notions d'acquisition et de disposition de biens.

Alors que l'intention du législateur de dissocier l'interprétation de la LIR du droit civil du Québec est implicite dans l'exclusion de la définition d'une disposition des transferts « qui n'[ont] pas pour effet de changer la propriété effective du bien », cette intention n'est pas clairement étendue à l'ensemble de la signification d'une disposition, ni à la notion d'acquisition qui n'est pas définie

355 Voir la définition de « disposition » au paragraphe 248(1) LIR.

356 Voir la définition de « produit de disposition » au paragraphe 13(21) et à l'article 54 LIR.

357 Pour une analyse semblable, voir Allard, *supra*, note 223, à la p. 1413, qui remarque que la définition de « disposition » au paragraphe 248(1) LIR exclut « le seul transfert du *legal ownership*, sans le *beneficial ownership* », mais ne prévoit pas « [l']inverse, à savoir que le seul transfert du *beneficial ownership*, sans le *legal ownership*, constituerait une disposition ».

358 *Supra*, note 32.

359 *Ibid.*, aux pp. 709 et 6193.

360 *Supra*, note 58, aux pp. 5198 et 271, où il est conclu que le bien est acquis à des fins fiscales « [traduction] lorsque le titre est transmis, en supposant que les biens existent à ce moment, ou lorsque l'acheteur a réuni tous les accessoires du titre, tels que la possession et l'usage et le risque, même si le vendeur peut conserver le titre en garantie du prix d'achat comme cela se fait dans la pratique commerciale en vertu des contrats de vente conditionnelle ».

361 *Supra*, note 239.

dans la LIR. De la même façon, une intention générale du législateur, à savoir que les notions d'acquisition et de disposition d'un bien devraient s'appliquer uniformément à l'ensemble du Canada, ne peut l'emporter sur l'intention précise du législateur énoncée dans le nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation fédérale et le préambule de la Loi d'harmonisation selon lesquels des dispositions qui se fondent sur des relations de droit privé qui ne sont pas entièrement définies dans la LIR devraient être interprétées selon le droit privé provincial. Par conséquent, les causes dans lesquelles les tribunaux ont dissocié les notions fiscales d'acquisition et de disposition du droit privé du Québec devraient également être réexaminées à la lumière du nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation fédérale.

Les modifications

En plus de ses répercussions sur l'interprétation législative, le bijuridisme canadien revêt une grande importance au plan des modifications à apporter à la LIR pour assurer que les objectifs fédéraux seront appliqués de manière compatible à la complémentarité entre la législation fédérale et le droit privé provincial et à la reconnaissance égale des traditions de droit civil et de *common law* au Canada. Par exemple, lorsque la complémentarité entraîne des différences inacceptables au plan des conséquences fiscales accordées dans les différentes provinces, des modifications législatives peuvent s'avérer nécessaires afin de permettre l'application uniforme de la disposition visée dans tout le pays. D'autre part, là où la LIR atteint déjà une telle uniformité par le recours à des principes et des notions unijuridiques, les principes du bijuridisme canadien portent à croire que des dispositions devraient être remaniées de manière à ne pas privilégier une tradition juridique aux dépens de l'autre. Cette partie de l'article passe en revue un certain nombre de notions et de dispositions auxquelles il serait souhaitable d'apporter des modifications, propose des modifications précises dans certains cas et fait une étude plus approfondie dans d'autres.

Quant aux cas où la complémentarité peut produire des différences inacceptables d'une province à l'autre, il importe de mentionner le don, invalide en *common law* en présence d'une contrepartie, mais valide en droit civil dans un même cas puisque le CcQ autorise une contrepartie de valeur inférieure. Ainsi, les contribuables du Québec peuvent obtenir une déduction ou un crédit pour des contributions faites à des organismes de bienfaisance pour lesquelles ils ont reçu une contrepartie d'une valeur inférieure, tandis que les contribuables du reste du pays n'y ont pas droit. Même si l'Agence des douanes et du revenu du Canada a, dans certaines circonstances, harmonisé les conséquences fiscales accordées dans les différentes provinces en accordant une déduction ou un crédit pour la différence entre le prix d'achat d'un billet pour assister à « un dîner, un bal, un concert, un spectacle ou un événement de même genre » et sa juste valeur marchande³⁶², cette pratique

362 Voir le *Bulletin d'interprétation* IT-110R3, « Dons et reçus officiels de dons », le 20 juin 1997, aux paragraphes 4-8.

administrative ne repose sur aucun fondement juridique dans les provinces de *common law*³⁶³. Cette « exception » restreinte de la notion générale de don en *common law* ne traduit pas non plus la véritable position juridique au Québec. En outre, aux fins de la déduction et du crédit accordés aux articles 110.1 et 118.1 LIR, la notion de don en droit civil convient mieux à la politique fiscale sous-jacente qui vise à subventionner les donataires admissibles en encourageant les dons³⁶⁴. Voilà pourquoi il serait souhaitable de définir le terme « don » aux fins de ces dispositions, ou de le remplacer par un terme distinct qui n'est ni relié au droit civil ni à la *common law*, par exemple « contribution admissible ». Dans un cas comme dans l'autre, la définition législative de cette notion devrait respecter le principe sur lequel est fondée la disposition, en tenant compte de la substance économique de la contribution plutôt que de l'aspect juridique du don.

Le concept de fin ou d'activité de bienfaisance est un autre exemple des différences inacceptables que peut produire la complémentarité sur les conséquences fiscales accordées dans les différentes provinces, concept qui n'est pas reconnu dans le CcQ³⁶⁵, mais qui fait l'objet de différentes définitions dans un certain nombre de lois dans les provinces de *common law*³⁶⁶. Dans la mesure où ces définitions législatives diffèrent l'une de l'autre et du critère de *common law* confirmé dans l'arrêt *Vancouver Society*³⁶⁷, les types d'organismes admissibles à des avantages fiscaux conférés par ce statut pourraient différer d'une province à l'autre. Ainsi, il pourrait être utile de codifier la définition juridique d'organisme de bienfaisance fournie dans l'arrêt *Pemsel*³⁶⁸ afin d'assurer l'uniformité dans tout le Canada. Toutefois, comme cette définition est elle-même fondée sur la *common law*, les objectifs plus vastes du bijuridisme canadien indiquent qu'il serait préférable de recourir à un terme ou à une notion qui reconnaît ou transcende les deux traditions juridiques. De plus, sans tenir compte de cette préoccupation, la définition traditionnelle d'organisme de bienfaisance a été abondamment critiquée comme étant restrictive et anachronique³⁶⁹. Par conséquent, il pourrait être souhaitable de remplacer la notion d'organisme de bienfaisance de la LIR par un terme plus fonctionnel comme « organisme d'utilité publique ».

363 Voir, par exemple, Bromley, supra, note 119, à la p. 184.

364 Voir Duff, supra, note 134, aux pp. 425-37.

365 Voir les notes 143 et 144 et le texte qui les accompagne.

366 Voir le texte de la note 145.

367 Supra, note 137.

368 Supra, note 138.

369 Voir, par exemple, Moran et Phillips, supra, note 137; et Deborah S. Lewis, « A Principled Approach to the Law of Charities in the Face of Analogies, Activities and the Advancement of Education » (2000) vol. 25, n° 2 *Queen's Law Journal* 629-712. Voir également David G. Duff, « Tax Treatment of Charitable Contributions in Canada: Theory, Practice and Reform », dans *Proceedings of the Annual Conference of the National Center on Philanthropy and the Law: Reformation of the Charitable Contribution Deduction* (New York University School of Law, à paraître).

À l'instar de la notion de don, la distinction entre un employé et un entrepreneur indépendant est également définie différemment dans le CcQ et dans la *common law* : le premier fait du contrôle ou de la subordination son critère principal et la dernière insiste sur l'« ensemble de la relation entre les parties » en « [pesant] avec soin tous les facteurs pertinents », y compris le contrôle, la propriété d'outils, les chances de bénéfice et les risques de perte, ainsi que l'intégration³⁷⁰. Ici encore la complémentarité pourrait donner lieu à des différences inacceptables dans les conséquences fiscales accordées dans les différentes provinces, des relations identiques étant caractérisées d'une manière au Québec et d'une autre dans le reste du pays³⁷¹. De plus, dans la mesure où les critères de droit civil ou de *common law* ont été établis à des fins autres que fiscales, comme la détermination de la responsabilité du fait d'autrui, ces critères risquent de ne pas convenir au domaine de l'impôt sur le revenu pour lequel les principaux effets de la distinction entre un employé et un entrepreneur indépendant sont l'admissibilité de déductions et le prélèvement d'impôt à la source par l'employeur³⁷². Pour ces deux raisons, il serait donc préférable d'adopter une définition législative plus détaillée du terme emploi qui soulignerait la substance économique de la relation plutôt que sa forme juridique. De cette manière, la notion fiscale d'emploi serait dissociée de façon explicite, tant de la définition du CcQ que des critères de *common law* conçus à d'autres fins.

La complémentarité peut aussi produire des différences inacceptables sur les conséquences fiscales accordées dans les différentes provinces dans le cas de l'acquisition et de la disposition d'un bien, notions qui ont été interprétées dans toutes les provinces comme étant liées à la propriété effective d'un bien³⁷³, mais qui ne devraient pas être ainsi interprétées au Québec depuis l'adoption du nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation fédérale³⁷⁴. Comme, du point de vue de la politique fiscale, les répercussions fiscales des transactions devraient généralement être fonction de leur substance économique plutôt que de leur forme juridique, le fait que la *common law* mette l'accent sur la propriété effective présente des avantages distincts par rapport à la propriété légale du droit civil. Néanmoins, la codification de notions de *common law* comme « propriété effective » contrevient à la Politique sur le bijuridisme législatif du ministère de la Justice puisqu'elle privilégie une tradition juridique plutôt que l'autre. Bien qu'il serait préférable de

370 Voir le texte sous la rubrique « Employé et entrepreneur indépendant ».

371 Pour une conclusion semblable, voir Auger, *supra*, note 154, à la p. 3:70. Même si le professeur Durnford conclut que « [traduction] [l]e nombre de situations où les jugements dans des affaires d'impôt sur le revenu rendus au Québec varieraient de ceux qui sont rendus dans les autres provinces serait probablement très limité », l'évolution même des critères de la réalité économique et de l'intégration qui vise à cerner les limites du critère traditionnel de contrôle laisse croire que cette affirmation n'est peut-être pas exacte. Voir Durnford, *supra*, note 154, à la p. 308.

372 Pour un argument du même genre, voir Auger, *supra*, note 154, à la p. 3:79.

373 Voir le texte sous la rubrique « Acquisition et disposition d'un bien ».

374 Voir l'argument sous la rubrique « L'interprétation ».

modifier la définition législative de « disposition » et d'adopter une définition législative du terme « acquisition » afin de codifier les décisions rendues dans les affaires *Olympia and York*³⁷⁵ et *Construction Bérou*³⁷⁶, il faudrait avoir recours à des termes et à des notions qui reconnaissent les deux traditions juridiques.

Outre ces instances, il y aurait aussi lieu d'envisager des modifications pour assurer que d'autres termes qui ne doivent pas être interprétés selon leur sens en droit privé ne le seront pas aux termes du nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation fédérale. Comme exemple, pour la notion de « résidence » de la LIR qui est bien dissociée du droit privé provincial³⁷⁷, les tribunaux pourraient se fonder à tort sur le nouvel article 8.1 pour recourir au concept de résidence du CcQ, de la *common law* ou des lois provinciales. C'est pourquoi il serait plus prudent d'adopter une disposition comme l'article 7.14 de la Loi sur les impôts du Québec³⁷⁸ qui dissocie explicitement l'interprétation de la notion de résidence à des fins fiscales de son sens codifié dans le CcQ³⁷⁹. Il serait également souhaitable de modifier les dispositions de la LIR régissant la déduction et l'inclusion de pensions alimentaires, soit en définissant l'expression « accord écrit » aux fins de ces dispositions, soit en précisant dans les dispositions pertinentes que la pension alimentaire doit être « payable aux termes d'un accord écrit signé par les deux parties ». Pour cette même raison, la règle de saisie-arrêt de l'article 224 LIR pourrait être modifiée afin d'exclure précisément l'application d'exemptions provinciales.

Quant aux autres notions et dispositions examinées dans cet article, une étude plus approfondie servirait à déterminer si la complémentarité donne lieu à des différences inacceptables au chapitre des conséquences fiscales accordées dans les différentes provinces, de sorte que des modifications législatives seraient nécessaires. Par exemple, comme la définition de « société de personnes » du CcQ diffère de la définition de *common law*³⁸⁰, la complémentarité peut produire une différence inacceptable entre les conséquences fiscales accordées au Québec et dans le reste du pays³⁸¹. En pratique toutefois, les tribunaux canadiens ont conclu que les

375 Supra, note 32.

376 Supra, note 239.

377 Pour un argument à ce sujet, consulter la rubrique indiquée à la note 374.

378 Supra, note 222.

379 Pour une recommandation de même ordre, voir Auger, supra, note 220, à la p. 5:31.

380 Selon l'article 2186 CcQ, une société de personnes est définie comme un contrat « 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 ». Par opposition, les lois sur les sociétés de personnes des provinces de *common law* ont codifié la définition de société en nom collectif comme « la relation qui existe entre des personnes qui exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice ».

381 Pour une discussion préliminaire sur la question, voir Cuerrier, supra, note 21, aux pp. 15-17. Voir également Charlaïne Bouchard, « Rapport sur la nature juridique des sociétés de personnes :

différences entre les notions de société de personnes en droit civil et en *common law* sont relativement négligeables³⁸². Il serait également important de faire l'examen des différences qui existent entre les provinces sur la définition d'« administrateur » puisqu'elles risquent d'entraîner des variantes inacceptables dans l'application de la règle de responsabilité solidaire de l'article 227.1 LIR, comme il le serait de relever le défi plus général à l'uniformité que représentent les concepts différents de propriété de biens en droit civil et en *common law*.

Un dernier élément s'ajoute aux considérations de modifications législatives, celui de l'utilisation de principes et de notions unijuridiques, tels les règles énoncées au paragraphe 248(3) en vertu desquelles les notions de droit civil d'usufruit, de droit d'usage ou d'habitation et de substitution sont réputées être des fiducies et tous les droits qui en découlent sont réputés être des intérêts bénéficiaires. Sans examiner en détail cette disposition, ni aucune autre disposition unijuridique, il est évident qu'elles sont contraires à la Politique sur le bijuridisme législatif du ministère de la Justice et, de façon générale, aux objectifs plus larges du bijuridisme canadien, étant donné qu'elles subsument les notions d'une tradition juridique dans une autre ou ne tiennent pas compte des notions de l'une des traditions juridiques. En pratique, ces unijuridismes ont tendance à subordonner le droit civil à la *common law*, traduisant ainsi la dominance historique des notions et des principes de *common law* dans la législation fédérale. Cet article ne prétend pas recommander de solutions législatives à ces unijuridismes, encore moins à en cataloguer les incidences dans la LIR; il vise plutôt à appuyer les efforts du ministère de la Justice fédéral afin que soient relevés et corrigés ces « anachronismes coloniaux³⁸³ ».

CONCLUSION

L'essence même du bijuridisme canadien est la reconnaissance et le respect : la reconnaissance des différentes cultures et traditions juridiques et le respect de ces cultures et traditions juridiques en tant qu'expression durable et significative de l'organisation sociale. Même si ces idéals et la LIR semblent aux antipodes, la réalisation du bijuridisme canadien a d'importantes répercussions sur l'interprétation et la modification de cette loi. L'auteur est d'avis que lorsque la LIR a recours à des notions dont le sens est établi en droit privé mais qui ne sont pas définies dans la législation fédérale, se fonde sur des règles ou des principes de

étude de droit comparé », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien. Recueil d'études en fiscalité*, supra, note 4, 6:1-64.

382 Voir, par exemple, *Derby Development Corporation c. MRN*, 62 DTC 18, à la p. 19; (1962), 28 Tax ABC 221, à la p. 224; *Hollinger*, supra, note 48, aux pp. 5008-9 et 600; *Cornforth*, supra, note 48, aux pp. 6062 et 50-51; *R. Berg c. MRN*, [1982] CTC 2558 (CRI); *Waxman*, supra, note 48, aux pp. 718 et 2747; *Spire Freezers Limited et al. c. La Reine*, [1998] ACI n° 1271, paragraphe 66 (CCI); 98 DTC 1287; et *Backman c. La Reine*, [1997] ACI n° 728, paragraphe 66 (CCI); 97 DTC 1468, à la p. 1480.

383 Macdonald, supra, note 281, à la p. 66.

droit privé pour définir les relations juridiques auxquelles s'appliquent des dispositions précises, ou reste silencieuse sur une question qui est régie par une règle provinciale particulière appartenant au domaine de la propriété et des droits civils, le bijuridisme canadien exige que les tribunaux s'appuient sur le droit privé de la province visée pour interpréter les notions ou les dispositions appropriées. Toutefois, lorsque cette approche complémentaire de l'interprétation de la LIR entraîne des différences inacceptables au plan des conséquences fiscales accordées dans les différentes provinces, l'uniformité devrait être rétablie par des modifications législatives visant à dissocier explicitement la LIR du droit privé provincial, tout en respectant le statut égal du droit civil et de la *common law* dans la législation fédérale. De plus, là où la LIR atteint déjà cette uniformité par le recours à des notions ou à des principes unijuridiques, ces dispositions devraient être modifiées pour assurer la reconnaissance égale des deux traditions juridiques.

En pratique, les tribunaux canadiens ont habituellement recours au droit privé provincial pour interpréter la LIR. Ils se fondent sur le sens établi en droit privé pour interpréter des termes non définis dans la LIR, sur des règles et des principes de droit privé pour déterminer les relations juridiques auxquelles s'appliquent les dispositions de la LIR, et sur des règles provinciales pour traiter de questions qui ne sont pas abordées par la LIR. Dans certains cas toutefois, les notions ou dispositions de la LIR ont été interprétées sans tenir compte du droit privé de la province visée, dissociant l'interprétation de la LIR du droit privé de toutes les provinces ou du droit civil du Québec. Bien que la dissociation de certaines notions puisse être justifiée parce qu'elles sont bien comprises dans leur sens ordinaire, d'autres dispositions renvoient clairement à des notions et à des relations définies par le droit privé et, conformément au nouvel article 8.1 de la Loi d'interprétation fédérale, devraient être interprétées à la lumière du droit privé provincial. Toutefois, lorsque l'application de cette règle de complémentarité législative produit des différences inacceptables au chapitre des conséquences fiscales accordées dans les différentes provinces, des modifications législatives s'imposent.

Puisque les objectifs du bijuridisme canadien sont vastes et ambitieux, leur réalisation dans la LIR peut s'avérer fort détaillée et technique. Ces inévitables détails ne devraient pas éclipser les valeurs sous-jacentes de reconnaissance et de respect qui motivent le projet.