

DESTINATAIRE : ***** **

EXPÉDITEUR : *****
SERVICE DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX ENTREPRISES

DATE : LE 25 NOVEMBRE 2004

OBJET : **DÉCLARATION ET VERSEMENT D'UN DIVIDENDE EN
CONTRAVENTION DU DROIT CORPORATIF
MODIFICATION RÉTROACTIVE D'UNE SITUATION FISCALE
N/RÉF. : 04-0105843**

La présente est pour faire suite à votre courrier électronique du ** **** dernier à l'égard du sujet décrit en rubrique.

Vous vouliez obtenir un avis sur la capacité d'une société et de son actionnaire de mettre aujourd'hui de côté des actes juridiques posés en année 1 en regard de l'impôt prévu par la partie I de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI », de façon à modifier rétroactivement la situation fiscale de l'actionnaire en conséquence.

LES FAITS

Les faits, résumés à l'essentiel, sont les suivants :

Une société constituée en vertu de la partie 1A de la *Loi sur les compagnies du Québec* (L.R.Q., c. C-38), ci-après désignée la « loi », déclare et verse, en année 1, un dividende à son actionnaire. On allègue, deux ans après le fait, que le tout a été fait en contravention de l'article 123.70 de la loi qui interdit pareille pratique si la solvabilité du payeur peut être remise en cause. L'actionnaire qui est un particulier l'a, pour sa part, inclus à ce titre dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 1 et a réclamé un crédit d'impôt pour dividende en conséquence.

La société payeuse et l'actionnaire voudraient voir le dividende annulé et voudraient qu'on y substitue un avantage à l'actionnaire, et que cette substitution intervienne rétroactivement à l'année d'imposition 1 de l'actionnaire. Dans l'affirmative, on

nous demande de plus si l'actionnaire pourrait avoir jusqu'à la fin de l'année civile 3 pour rembourser l'avantage pourtant reçu en année 1, de manière qu'il n'ait pas à inclure quoi que ce soit dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 1.

L'OPINION

1) Modification rétroactive d'une situation juridique en général :

Pour ce qui est de la capacité d'un contribuable de modifier rétroactivement sa situation juridique et/ou fiscale, il est utile de rappeler ce qui suit. La LI est une loi de conséquence¹, en ce sens que les résultats fiscaux qu'elle prévoit sont la conséquence des situations juridiques auxquelles est partie un contribuable. La dette fiscale d'un contribuable est donc fonction des contrats, éléments, actes ou faits l'impliquant et des conséquences que la LI y rattache². Ainsi, dans la mesure où un contribuable serait admis à modifier rétroactivement une situation juridique passée qui serait le fondement même des conséquences fiscales que l'on veut mettre de côté, la logique voudrait que les conséquences fiscales devraient pouvoir varier de façon conséquente.

Hormis les rares cas où la LI elle-même le prévoit³, ou encore les quelques rares cas où le droit autre que fiscal et applicable à la situation juridique le prévoit⁴, on peut avancer qu'un contribuable n'est pas, en principe, admis à modifier rétroactivement une situation juridique à laquelle il est partie. La jurisprudence fiscale récente a d'ailleurs eu l'occasion de réitérer ce principe à maintes reprises⁵.

¹ La Reine v Lagueux et Frères Inc., 74 D.T.C. 6569, (Cour fédérale, première instance), et plus spécialement à la page 6572 où on y dit : « In my opinion fiscal law is an accessory system which applies only to the effects produced by contracts ».

² Pedwell v The Queen, 2000, D.T.C. 6405 (Cour Fédérale d'appel) et plus particulièrement à la page 6409, paragraphe 24 où il est dit que : « However, taxation is transaction based (or perhaps deemed transaction based)... ».

³ Par exemple les choix modifiés prévus en matière de transfert de biens en franchise d'impôt à une société ou une société de personnes ou encore le choix prévu par l'article 503.0.1 de la LI de considérer la partie du dividende comme étant un dividende distinct.

⁴ Comme par exemple l'effet rétroactif :

a) de la condition résolutoire et de la résolution prévues par le *Code civil du Québec* (L.Q. 1991, c. 64), ci-après désigné « C.c.Q. », et plus amplement exposées dans la version en vigueur du Bulletin d'interprétation et de pratiques administratives IMP. 484-2 ;

b) de la clause de rajustement de prix dont on peut trouver un support dans le C.c.Q. et plus amplement exposés dans la version en vigueur du Bulletin d'interprétation et de pratiques administratives IMP. 28-4.

⁵ Voir notamment les affaires :

2) Le cas particulier de la nullité :

Le principe de non-rétroactivité, on l'a vu, souffre d'exceptions et on verra à quelles conditions la nullité évoquée par le représentant du contribuable pourrait être invoquée avec succès. La nullité est une sanction qui fait en sorte de priver un acte juridique de ses effets dès le départ, et elle a donc un effet rétroactif.

Pour ce faire, on voudrait invoquer la notion d'ultra vires, pour faire annuler le dividende. On fait valoir que ceux qui l'ont déclaré et payé n'avaient pas le pouvoir et donc pas la capacité de le faire, puisqu'il a été déclaré et payé en contravention de l'article 123.70 de la loi.

i) Au plan québécois :

Placements Gentica inc. c SMRQ [1988] R.D.F.Q., page 281 (Cour d'appel du Québec), et plus particulièrement à la page 283 où il est dit : « Il me paraît évident que, pour les fins de la *Loi concernant l'impôt sur la vente en détail*, le contrat de décembre 1984 n'a pas d'effet rétroactif. Il faut donc étudier la situation qui existait lors des contrats du 29 mai 1982. »

ii) Au plan fédéral :

a) Société Immobilière SSQ Inc. v MNR, 93 D.T.C. 261 (Cour canadienne de l'impôt), et plus particulièrement à la page 272 où on peut y lire que : « ... ce principe jurisprudentiel est à l'effet qu'un contribuable ne peut modifier le traitement fiscal d'une dépense par l'entremise d'un acte commis dans une année d'imposition postérieure... ».

b) Beverly Dorcas v MNR, 91 D.T.C. 350 (Cour canadienne de l'impôt), et plus particulièrement à la page 354 où il est dit : « ... the declaration of retroactivity of rental payments does not and cannot rewrite fiscal history ... application of an event designed to operate retroactively cannot amount to substitution and avoidance ab initio of an event which existed as historical fact. »

c) Steve Adams v MNR, 85 D.T.C. 667 (Cour canadienne de l'impôt), et plus particulièrement à la page 668 où on y lit : « « somebody » cannot by any *ex post facto* act alter the destination of the monies or the purpose for which they were paid ... ».

d) Jacques Béique v The Queen, 78 D.T.C. 6452 (Cour fédérale, première instance), et plus particulièrement à la page 6454 où l'on affirme que : « It is a fundamental principle of law that, unless otherwise stated, an enactment is presumed not to have retroactive effect, and the parties to a contract like this one cannot claim to attribute to their regime a retroactive effect that the enactment does not provide. »

e) Robert Phénix v The Queen, 98 D.T.C. 1524, et plus particulièrement à la page 1544 (Cour canadienne de l'impôt) où on peut y lire : « One lessor cannot be substituted for another, nor is it possible by means of an agreement to retroactively alter the nature of payments made to a person under a contract of sale so that those payments become rental paid under a lease. »

f) Estate of the late Dr Jacques Côté et al v The Queen, 96 D.T.C. 2057, (Cour canadienne de l'impôt), et plus particulièrement à la page 2063 où le juge précise : « Est-il nécessaire de rappeler que tout exercice de planification fiscale doit précéder et non suivre les événements. »

Cet article édicte que :

« La compagnie ne peut déclarer ni payer aucun dividende s'il y a des motifs raisonnables de croire qu'en raison de ce fait :

- 1° elle ne pourrait acquitter son passif à échéance ; ou
- 2° la valeur comptable de son actif serait inférieure au total de son passif et de son compte de capital-actions émis et payé. »

A) Nullité fondée sur la notion d'ultra vires :

Disposons d'abord de l'argument d'ultra vires. Depuis que le législateur a conféré la personnalité juridique aux sociétés au même titre qu'un individu, la Cour suprême a récemment affirmé à quelques reprises que la doctrine de l'ultra vires n'avait plus sa place en droit canadien des sociétés⁶. La notion d'ultra vires étant en quelque sorte devenue académique, elle peut difficilement servir de fondement pour donner ouverture à l'annulation du dividende.

B) Nullité fondée sur la contravention d'une disposition législative prohibitive :

La contravention de la prohibition contenue à l'article 123.70 de la loi donnerait cependant ouverture à la nullité du dividende pour un motif tout autre. En effet, le geste posé en contravention de l'article 123.70 de la loi pourrait être annulé, puisque l'article 41.3 de la *Loi d'interprétation* (L.R.Q., c. I-16) stipule que les lois prohibitives emportent nullité, quoiqu'elle n'y soit pas prononcée⁷.

On voit donc que le droit statutaire pourrait, en principe, permettre que le dividende soit déclaré nul et qu'il n'ait donc pas rétroactivement la qualité de revenu. Cependant, pour être consacrée et être opposable à l'administration fiscale, cette nullité devrait être, selon l'ensemble de la doctrine de droit civil consultée en matière de nullité, nécessairement prononcée par le tribunal⁸. La jurisprudence fiscale récente est au même effet en ce

⁶ Pour un survol de cette question, voir *Précis de droit des compagnies au Québec*, Martel Paul, 1^{re} édition, 2000, Éditions Wilson & Lafleur, aux pages 179 et 180, et plus particulièrement à la page 183 « in fine ».

⁷ Voir :

a) l'ouvrage précité à la note 4, page 581;

b) *Droit des sociétés par actions, Principes fondamentaux*, 2002, Crête Raymonde et Rousseau Stéphane, Les Éditions Thémis, page 380.

⁸ Voir notamment la doctrine suivante en matière de nullité contractuelle :

qu'elle semble pour le moins hésitante et même, pas prête du tout elle non plus, dans un contexte fiscal, à consacrer ou à donner un effet, au surplus un effet rétroactif, à une modification contractuelle qui n'aurait pas été consacrée ou constatée par un tribunal compétent⁹. Bien que les décisions rendues à ce jour l'aient été dans un contexte contractuel, j'estime que rien n'empêche que le principe qui y est sous-jacent (c.-à-d. la consécration judiciaire) soit transposé dans d'autres situations juridiques de toute nature régies autant par le droit civil que statutaire pour être opposable à l'administration fiscale.

En résumé, la notion de nullité ne constitue pas en elle-même, une emprise suffisante pour anéantir une situation juridique qui serait le fondement même des conséquences fiscales qu'on voudrait voir mises de côté. D'autre part, le fait de l'invoquer ne suffit pas, et ce, même si les parties à la situation juridique étaient toutes d'accord, et il y a nécessité d'obtenir un jugement constatant la nullité. Enfin, dans la mesure où ce jugement intervient de manière à mettre de côté cette situation juridique, les conséquences fiscales qui allaient de pair avec cette situation pourraient être revues en conséquence.

En dehors du cas de la nullité, cela ne veut pas dire qu'il y a toujours nécessité d'obtenir un jugement à chaque fois qu'une situation juridique pourrait être anéantie rétroactivement et qu'on voudrait l'opposer à l'administration fiscale. Cette nécessité ne devrait pas, en principe, exister toutes les fois que la loi dispose clairement que l'intervention d'un jugement n'est pas nécessaire pour anéantir rétroactivement une situation juridique. Tel est le cas de la résolution d'un contrat autre qu'un contrat de louage dont la dispense d'intervention judiciaire est spécifiquement prévue à l'article 1605 du CCQ.

a) Baudouin, Jean-Louis, Jobin, Pierre Gabriel, *Les Obligations*, 1998, Les Éditions Yvon Blais, 5^e édition, page 325.

b) Lluelles, Didier, *Droit québécois des obligations*, Volume 1, 1998, Les Éditions Thémis, page 647.

c) Pineau, Jean et al, *Théorie des obligations*, 4^e édition, 2001, Les Éditions Thémis, pages 351 à 352.

⁹ Voir l'affaire Sussex Square Apartments Ltd v The Queen, 99 DTC, page 443 (Cour canadienne de l'impôt) confirmée telle quelle par la Cour fédérale d'appel (2000 DTC, page 6548) et où l'on peut lire au paragraphe 42 de la page 451 que : « Although a number of statements in Dale quoted above might arguably support the proposition that this court is entitled and indeed obliged to take into account the modification agreements which had the intended effect of making the assignments subleases ab initio, I think that the better view is that it would be pushing the Dale principle too far if I applied it to contractually agreed fiscal revisionism without the benefit of a court order. »

Revenu Québec pourrait donc, sujet aux conditions évoquées précédemment et sujet à la prescription prévue à l'article 1010 de la LI et à ses politiques usuelles de recotisation, permettre à l'actionnaire d'amender par voie de conséquence sa situation fiscale pour son année d'imposition 1 pour considérer que le dividende n'a plus cette qualité, et lui permettre de calculer de nouveau son revenu de manière à y soustraire le dividende et rembourser le crédit d'impôt y afférant.

3) L'avantage à l'actionnaire :

Puisque ce dernier a joui d'une somme équivalant au dividende annulé tout ce temps, un avantage équivalent lui aura été conféré dès le versement de cette somme, et ce, jusqu'à ce qu'il la rembourse. L'avantage naît en conformité de l'article 113 de la LI dans l'année d'imposition 1, puisqu'en contravention de l'article 115 de la LI, la dette n'aura toujours pas été remboursée dans le délai qui y est prévu.

Cependant il pourrait, en conformité de l'article 177 de la LI, déduire dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 3 le montant qu'il rembourse dans cette année, et ce, dans la mesure où l'impôt de l'année d'imposition 1 aura été cotisé de nouveau pour y inclure l'avantage. En effet, rien dans la LI ou les pratiques ministérielles n'oblige non plus qu'autorise Revenu Québec à concéder, avant l'année d'imposition 3, la déduction de la somme ainsi remboursée.

Revenu Québec pourrait donc, aux conditions qu'on a vues, se rendre aux prétentions du représentant du contribuable quant au premier point, mais non quant au second.