



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 20 JUIN 2016

OBJET : **LES INCIDENCES FISCALES ET LES SUITES À DONNER À UNE
RESTITUTION ORDONNÉE PAR LA COUR
N/RÉF. : 15-028102-001**

La présente fait suite à votre demande ***** en regard des sujets décrits en rubrique en ce qui a trait à l'impôt sur le revenu prévu par la Partie I de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

Les faits

Les faits, tels que nous les comprenons, se résument comme suit :

À la suite d'un transfert d'actifs effectué illégalement le ***** 20X1, deux sociétés (Société 1 et Société 2) se sont approprié sans droit les biens générateurs de revenus d'une société tierce (Société 3) et se sont imposées sur les revenus en découlant.

Le ***** 20X4, la Cour supérieure du Québec a émis une ordonnance de restitution, ci-après désignée le « Jugement ». Le Jugement déclare que le transfert des biens de Société 3 a été fait illégalement et en ordonne la nullité. Il déclare que Société 3 est demeurée en tout propriétaire des biens, lesquels furent détenus par Société 1 et Société 2 pour le seul bénéfice de Société 3. Enfin, le Jugement prévoit les mesures à prendre pour assurer la restitution des biens à Société 3.

Société 1, Société 2 et Société 3 souhaiteraient maintenant amender leurs déclarations de revenus pour les années concernées pour tenir compte du Jugement.

En effet, pour leurs années d'imposition se terminant le 30 juin 20X2 et le 30 juin 20X3, Société 1 et Société 2 ont déclaré les revenus découlant des biens de Société 3 et se sont imposées sur ces revenus. Or, puisque Société 1 et Société 2 auraient, en raison du Jugement, tout restitué à Société 3, elles se considèrent comme n'ayant pas dû s'imposer sur le revenu découlant de ces biens, car c'est Société 3 qui en a toujours été propriétaire et qui est le véritable débiteur fiscal.

Ainsi, Société 1 et Société 2 prétendent avoir droit à des remboursements pour l'impôt payé sur des revenus ne leur appartenant pas. Société 3 est, quant à elle, prête à s'imposer sur ces revenus pour son année d'imposition se terminant le 31 janvier 20X2.

Les années d'imposition de Société 1 et Société 2 se terminant le 30 juin 20X2 et celle de Société 3 se terminant le 31 janvier 20X2 sont prescrites en application de l'article 1010 de la LI.

Par ailleurs, on demande à ce que le remboursement relatif à l'impôt payé par Société 1 soit effectué à Société 3 et à une société de gestion détenant les actions de cette dernière.

Questions

1. Les trois sociétés peuvent-elles réformer leur situation fiscale?
2. Revenu Québec peut-il effectuer le remboursement de l'impôt payé par Société 1 à une autre société?

Opinion

1. **Les trois sociétés peuvent-elles réformer leur situation fiscale?**

Interaction du droit civil et du droit fiscal

Il est bien établi que le droit fiscal constitue un droit accessoire qui n'existe qu'au niveau des effets découlant des rapports juridiques véritables établis en vertu du droit privé applicable.

Dès 1960, l'ancienne Commission d'appel de l'impôt soulignait ce qui suit dans l'affaire *Perron* :

« 13. 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. Dans *Simon's Income Tax*, Vol. 1, p. 48 No 62, il est dit :

Taxation law does not exist in vacuo. It has regard to situations and transactions the exact force and effect of which are determined and regulated by the general law. [...]

15. 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 cas¹. ».

En 1974, le juge Raymond Décary de la Cour fédérale du Canada (section de première instance) reprenait comme suit ce principe :

« In my opinion fiscal law is an accessory system, which applies only to the effects produced by contracts. Once the nature of the contracts is determined by the civil law, the Income Tax Act comes into effect, but only then, to place fiscal consequences on those contracts. Without a contract, without a law and an obligation, there can be no fiscal levy. Application of the Income Tax Act is subject to a civil determination, whether such a determination be according to civil or common law². ».

Ainsi, pour déterminer les conséquences fiscales découlant du Jugement, il faudrait analyser les dispositions pertinentes du Code civil du Québec, ci-après désigné « CCQ », applicables en l'espèce.

¹ *Perron v. Minister of National Revenue*, [1960] CarswellNat 206, 25 Tax A.B.C. 166 (Tax Appeal Board).

² *Canada c. Lagueux et Frères Inc.*, [1974] 2 C.F. 97, para. 26.

Effets du Jugement en droit civil

Tel que mentionné plus haut, le Jugement ordonne la nullité du transfert des biens de Société 3. En effet, au paragraphe 2 du Jugement, la Cour édicte ce qui suit :

« DECLARE that the transfer of the Business, from [Société 3] to [Société 2] and/or [Société 1] [...] was made without lawful authority by [Société 3], and its principles, in fraud of [Société 3]'s creditors' rights [...], and, consequently, ORDERS, that all the transfers of the Property, including the Business, from [Société 3] to either both [Société 2] and [Société 1] is hereby set aside *nunc pro tunc*; ».

La règle générale en matière de nullités contractuelles est celle de l'article 1422 du CCQ qui stipule :

« **1422.** Le contrat frappé de nullité est réputé n'avoir jamais existé.

Chacune des parties est, dans ce cas, tenue de restituer à l'autre les prestations qu'elle a reçues. ».

Cette règle nous renvoie aux articles 1699 à 1706 du CCQ qui traitent des circonstances dans lesquelles a lieu la restitution. En l'espèce, l'obligation de restituer des biens de Société 3 survient suite à l'anéantissement rétroactif du transfert par le Jugement (article 1699 du CCQ).

Quant à lui, l'article 1704 du CCQ édicte ceci :

« **1704.** Celui qui a l'obligation de restituer fait siens les fruits et revenus produits par le bien qu'il rend et il supporte les frais qu'il a engagés pour les produire. Il ne doit aucune indemnité pour la jouissance du bien, à moins que cette jouissance n'ait été l'objet principal de la prestation ou que le bien était susceptible de se déprécier rapidement.

Cependant, s'il est de mauvaise foi, ou si la cause de la restitution est due à sa faute, il est tenu, après avoir compensé les frais, de rendre ces fruits et revenus et d'indemniser le créancier pour la jouissance qu'a pu lui procurer le bien. ».

(Nos soulignés)

Cette disposition se conforme aux principes établis par l'article 931 du CCQ : le possesseur de bonne foi retient les fruits et revenus du bien perçus pendant sa possession, en supportant les frais requis pour les produire. Le possesseur de mauvaise foi est obligé de remettre ces fruits et revenus.

En l'espèce, le Jugement a été prononcé dans un contexte de fraude, de sorte qu'il y a lieu de conclure que Société 1 et Société 2 étaient des possesseurs de mauvaise foi³. Par conséquent, c'est le deuxième alinéa de l'article 1704 du CCQ qui trouve application.

Le Jugement est d'ailleurs conforme au deuxième alinéa de l'article 1704 du CCQ puisqu'il prévoit au paragraphe 4 :

« ORDERS [Société 1] and [Société 2] to immediately to take all the steps and perform all acts necessary to reconstitute and return possession, control and formal ownership of the Business,⁴ to [Société 3] [...] ».

Effets du Jugement en droit fiscal

Les effets du Jugement, une fois établis en vertu des règles du droit civil, permettent de déterminer les conséquences qui en découlent sur le plan fiscal.

En l'espèce, à la suite de l'application du Jugement et de son effet rétroactif, la source de revenus, c'est-à-dire les biens de Société 3, est réputée ne jamais avoir existé pour Société 1 et Société 2. L'absence de source de revenus, combinée à la restitution dans les faits de ces revenus à Société 3, permet à Société 1 et Société 2 de demander, pour les années concernées, le remboursement des impôts payés en raison de ces revenus qui sont réputés ne jamais avoir été réalisés. Corollairement, Société 3 doit s'imposer sur les revenus restitués par Société 1 et Société 2 puisqu'elle est demeurée en tout temps propriétaire des biens lesquels ont généré lesdits revenus⁵.

³ L'article 932 du CCQ prévoit que « le possesseur est de bonne foi si, au début de sa possession, il est justifié de se croire titulaire du droit réel qu'il exerce », cela ne semble pas être le cas en l'espèce.

⁴ Le terme « Business » est défini au paragraphe 1 du Jugement et inclut les revenus relativement aux biens de Société 3 : « [...] all proceeds. Tradenames and goodwill derived from the Property and from the operation of any such businesses (the « **Business** »); ».

⁵ Cette position est conforme à celle exprimée dans la lettre d'interprétation 02-0108338 : « Rétrocession d'un immeuble à revenus » (le 10 octobre 2002).

Ainsi, en conformité des positions prises par Revenu Québec notamment au paragraphe 3 du bulletin d'interprétation IMP. 1051-1/R3, rien ne fait obstacle à ce que les situations fiscales des trois sociétés en cause soient réformées pour les années d'imposition en cause.

Pour ce faire, les trois sociétés doivent produire une déclaration fiscale amendée pour chacune des années visées. Pour ce qui est des années prescrites, elles devront produire un avis de renonciation adressé à Revenu Québec afin que ce dernier puisse déterminer de nouveau l'impôt⁶.

2. Revenu Québec peut-il effectuer le remboursement de l'impôt payé par Société A à une autre société?

On demande à ce que Revenu Québec effectue le remboursement relatif à l'impôt payé par Société 1 à Société 2 et à une société de gestion détenant les actions de cette dernière.

Ceci n'est pas possible, car le remboursement qui est relatif à l'impôt payé par Société 1 ne peut être affecté à l'impôt payable par un autre contribuable. En effet, la somme due par Revenu Québec est incessible en raison de l'article 33 de la Loi sur l'administration fiscale (RLRQ, chapitre A-6.002)⁷.

⁶ Voir les paragraphes 3 et 6 du bulletin d'interprétation IMP. 1010-2/R3.

⁷ De par cette demande, Société 3 cherche à ce que Société 1 assume le fardeau fiscal relatif aux revenus générés sur les biens de Société 3 qu'elle a dû restituer à Société 3 suite au Jugement. La mission de Revenu Québec est d'administrer les lois fiscales et non celle d'agir en tant qu'intermédiaire pour compenser une partie contractante qui se croit lésée.