



# **RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES**

**ASSURER L'EXÉCUTION À L'EXTÉRIEUR DU CANADA ET DU  
QUÉBEC DES OBLIGATIONS FISCALES DES CONTRIBUABLES  
FAISANT AFFAIRE AU QUÉBEC**

Cahier de recherche 2019/05

AGATHE SIMARD  
EN COLLABORATION AVEC LYNE LATULIPPE

AVRIL 2019

## **REMERCIEMENTS**

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke tient à remercier de son appui renouvelé le ministère des Finances du Québec et désire lui exprimer sa reconnaissance pour le financement dont elle bénéficie afin de poursuivre ses activités de recherche.

## MISSION DE LA CHAIRE DE RECHERCHE EN FISCALITÉ ET EN FINANCES PUBLIQUES

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques (CFFP) a été mise sur pied le 15 avril 2003. Au Québec, les lieux communs et officiels où praticiens, cadres de l'État et chercheurs peuvent échanger sur les nouveaux défis touchant la fiscalité et les finances publiques sont rares. De plus, la recherche dans ces domaines est généralement de nature unidisciplinaire et néglige parfois l'aspect multidisciplinaire des relations entre l'État et ses contribuables. La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques tire sa raison d'être de ces deux réalités. La mission principale de la Chaire est de stimuler la recherche et la formation interdisciplinaires par le regroupement de professeurs et de chercheurs intéressés par la politique économique de la fiscalité.

Pour plus de détails sur la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, vous pouvez consulter son site officiel à l'adresse suivante : <http://cffp.recherche.usherbrooke.ca>.

**Agathe Simard** est détentrice d'une maîtrise en fiscalité de l'Université de Sherbrooke (M.Fisc.).

**Lyne Latulippe** est professeure titulaire à l'Université de Sherbrooke et chercheure principale à la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques.

L'auteure tient à remercier **Xiao Ton Wu (Olivia)** et **Josianne Picard** pour le soutien à la recherche ainsi que **Gilles Bourque** et des réviseurs anonymes pour leurs commentaires. L'auteure remercie également la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques (CFFP) de l'Université de Sherbrooke pour son soutien financier.

### **Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques**

École de gestion, Université de Sherbrooke

2500, boul. de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

819 821-8000, poste 63220

[cffp.eg@USherbrooke.ca](mailto:cffp.eg@USherbrooke.ca)

Ce qui est exprimé dans ce cahier de recherche ne reflète que l'analyse personnelle de l'auteure.

## TABLE DES MATIÈRES

<b>Sommaire .....</b>	<b>1</b>
<b>Introduction.....</b>	<b>2</b>
<b>1. Fondement juridique permettant le recouvrement des créances fiscales à l'étranger :</b>	
<b>le contexte international .....</b>	<b>4</b>
1.1 Le recouvrement des créances fiscales fédérales .....	4
1.2 Le recouvrement des créances fiscales québécoises hors du Canada .....	5
1.3 Les accords internationaux conclus par le Canada.....	6
1.3.1 Instrument multilatéral .....	6
1.3.2 Conventions fiscales bilatérales – modèle de l'OCDE.....	7
1.3.3 Conventions fiscales bilatérales conclues par le Canada .....	8
<b>2. Fondement juridique permettant le recouvrement d'une créance fiscale dans une autre province :</b>	
<b>le contexte interprovincial.....</b>	<b>12</b>
2.1 La reconnaissance des jugements des tribunaux des provinces.....	12
2.2 Le recouvrement des créances fiscales québécoises .....	15
<b>Conclusion .....</b>	<b>16</b>

## SOMMAIRE

Dans un contexte de mondialisation où les transactions numériques et le commerce électronique se sont largement développés, le recouvrement des montants d'impôts et de taxes de vente dus auprès des contribuables ou des fournisseurs étrangers est devenue un enjeu majeur pour les autorités fiscales dans les États dans lesquels ils font affaire. Plus particulièrement, auprès des contribuables ou des fournisseurs qui n'ont pas de présence physique ou significative dans l'État.

Le cahier de recherche se veut donc une analyse des moyens dont disposent actuellement les autorités fiscales fédérale et québécoise pour recouvrer à l'extérieur de leur territoire les recettes fiscales qui leur sont dues par les contribuables et les fournisseurs, dont ceux qui n'ont pas de présence physique ou significative au Canada et au Québec.

Dans un premier temps, l'analyse présente le fondement juridique qui encadre le recouvrement des créances fiscales québécoises et canadiennes à l'étranger, soit hors du Canada et donc dans un contexte international. En effet, leur capacité de recouvrer une créance fiscale à l'étranger est limitée en raison du principe de la *Revenue Rule* selon lequel un État n'est pas en mesure de recouvrer ses créances fiscales dans un autre État, à moins qu'il existe un accord le permettant conclu avec cet autre État. Il est question des accords internationaux dont certaines conventions fiscales bilatérales conclues par le Canada qui contiennent une disposition d'assistance administrative en matière de recouvrement des créances fiscales.

Dans un deuxième temps, l'analyse porte sur le fondement juridique qui permet de recouvrer une créance fiscale québécoise ailleurs au Canada, soit dans un contexte interprovincial étant donné que le principe de la *Revenue Rule* n'est pas applicable entre les provinces et territoires. Dès lors, la collaboration entre les provinces et territoires devient importante et, dans cette optique, la mise en place d'une procédure simplifiée pour le recouvrement interprovincial des créances fiscales ne fait qu'en faciliter le recouvrement.

## INTRODUCTION

Dans un contexte de mondialisation où les transactions numériques et le commerce électronique se sont largement développés, la perception des impôts et des taxes de vente auprès des contribuables ou des fournisseurs étrangers est devenue un enjeu majeur pour les États dans lesquels ils font affaire. Plus particulièrement, auprès des contribuables ou des fournisseurs qui n'ont pas de présence physique ou significative dans l'État.

La perception de la taxe de vente dans le contexte du commerce électronique représente donc un défi important. L'Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE ») souligne que bien qu'une juridiction puisse imposer aux fournisseurs étrangers l'obligation de s'inscrire et de percevoir la taxe de vente elle peut ne pas avoir la capacité de leur imposer concrètement ces obligations. Il en est de même en ce qui a trait à la perception des impôts évités ou éludés par l'utilisation de stratagèmes d'évitement fiscal ou plus encore dans les situations d'évasion fiscale.

Les autorités fiscales doivent notamment faire face aux difficultés que représente le recouvrement à l'extérieur de leur territoire des montants d'impôts et de taxes dus et le contrôle et la vérification des contribuables et des fournisseurs à l'extérieur de leur territoire.

Dans son plan d'action rendu public le 10 novembre 2017 et intitulé « Paradis fiscaux : Plan d'action pour assurer l'équité fiscale » (Plan d'action)<sup>1</sup>, le ministère des Finances du Québec (« MFQ ») soulignait les embûches soulevées par l'OCDE à l'égard de la perception de la taxe de vente dans le contexte du commerce électronique.

Tout en reconnaissant les difficultés que soulève l'application de la taxe de vente dans un tel contexte, le MFQ a annoncé, à l'occasion de son discours sur le budget du 27 mars 2018, la mise en place d'un système d'inscription obligatoire au régime de la taxe de vente du Québec (« TVQ ») pour les fournisseurs sans présence physique ou significative au Québec, et ce, afin d'assurer la perception et le versement de la TVQ<sup>2</sup>.

Dans son annonce, le MFQ mentionne :

« Le nouveau système d'inscription désignée sera conçu de façon à faciliter le respect des obligations fiscales par ces fournisseurs non résidents tout en assurant l'intégrité du régime actuel. À cette fin, les autorités fiscales utiliseront tous les leviers à leur disposition pour faire respecter les obligations de ces fournisseurs et leur réclamer les montants dus. À cet égard, les modèles des autres juridictions ayant des systèmes similaires seront pris en considération<sup>3</sup>. » (Notre soulignement)

Ainsi, il est nécessairement question du recouvrement des créances fiscales québécoises à l'extérieur du Québec.

Le présent cahier de recherche se veut une analyse des moyens dont disposent actuellement les autorités fiscales fédérale et québécoise pour recouvrer à l'extérieur de leur territoire les recettes fiscales qui leur sont dues par les contribuables et les fournisseurs n'ayant pas de présence physique ou significative au Canada et au Québec.

---

<sup>1</sup> Voir QUÉBEC, ministère des Finances, « Paradis fiscaux : plan d'action pour assurer l'équité fiscale », dans *Le plan économique du Québec*, novembre 2017, page 41.

<sup>2</sup> MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *Le Plan économique du Québec – Renseignements additionnels 2018-2019*, 27 mars 2018, p. A.5-A.16.

<sup>3</sup> *Ib.* p. A.7.

L'analyse portera sur ce qui peut être fait concrètement pour faire respecter, entre autres, les obligations fiscales de ces fournisseurs en ce qui concerne la TVQ et la taxe sur les produits et services (« TPS ») notamment dans le contexte du commerce électronique<sup>4</sup>.

Il ne s'agit pas de discuter des obligations de perception et de versement des taxes, mais plutôt de voir comment les autorités fiscales peuvent assurer en pratique le respect de ces obligations à l'extérieur de leur juridiction. En d'autres termes, il faut faire la distinction entre l'obligation de percevoir et de verser les taxes et, d'autre part, le recouvrement des taxes perçues ou à percevoir non versées dont les fournisseurs sont redevables.

De plus, notons que l'analyse vise autant le recouvrement des montants de taxes dus que les montants d'impôts et d'autres droits dus puisque ces montants représentent tous des créances fiscales susceptibles de pouvoir faire l'objet de mesures de recouvrement.

Par ailleurs, la question de la vérification à l'étranger ou dans une autre province est tout aussi importante, mais elle n'est pas toujours essentielle puisque l'existence d'une créance fiscale ne dépend pas nécessairement d'une vérification au préalable à l'étranger ou dans une autre province.

En effet, l'existence d'une créance fiscale ne dépend pas avant tout d'une vérification puisqu'elle naît de l'opération même de la loi. L'établissement d'une cotisation, qui consacre cette existence, peut découler d'une vérification ou non qui s'est déroulée ou non au Québec ou ailleurs dans une autre province ou à l'étranger. En d'autres termes le recouvrement par une juridiction d'une créance fiscale à l'extérieur de son territoire et la vérification à l'extérieur de son territoire sont deux questions distinctes qui ne sont pas nécessairement liées<sup>5</sup>.

Dans un premier temps, l'analyse présentera le fondement juridique qui encadre le recouvrement des créances fiscales québécoises et canadiennes à l'étranger, soit hors du Canada et donc dans un contexte international. Il sera question des accords internationaux, dont certaines conventions fiscales bilatérales conclues par le Canada qui contiennent une disposition d'assistance administrative en matière de recouvrement des créances fiscales. Dans un deuxième temps, l'analyse portera sur le fondement juridique en vertu duquel il est possible de recouvrer une créance fiscale québécoise ailleurs au Canada, soit dans un contexte interprovincial.

---

<sup>4</sup> Il est à noter qu'en vertu des règles applicables en matière de TPS les fournisseurs étrangers qui n'exploitent pas d'entreprise au Canada ne sont généralement pas tenus de s'inscrire et donc de percevoir la TPS. Mais ils peuvent dans certains cas s'inscrire volontairement, auquel cas, ils doivent percevoir la TPS. Voir les paragraphes 214 (1) et (3) de la *Loi sur la taxe d'accise* (L.R.C. (1985) ch. E-15).

<sup>5</sup> Le pouvoir de vérification des autorités fiscales à l'extérieur de leur territoire ne fera pas l'objet de la présente analyse.

# 1. FONDEMENT JURIDIQUE PERMETTANT LE RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES À L'ÉTRANGER : LE CONTEXTE INTERNATIONAL

## 1.1 Le recouvrement des créances fiscales fédérales

En vertu du droit international, un État ne peut entreprendre des procédures légales pour recouvrer ses créances fiscales dans un autre État. Ce principe général est connu dans les pays de *common law* comme étant le principe de la « *Revenue Rule* »<sup>6</sup>.

Au Canada, ce principe a été reconnu par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *United States of America c. Harden*<sup>7</sup> alors qu'elle citait ce que le Conseil Privé avait décidé dans l'affaire *Government of India, Ministry of Finance (Revenue Division) v. Taylor*<sup>8</sup> :

« Various reasons have been suggested for this ancient rule. In his speech in *Government of India Ministry of Finance (Revenue Division Taylor, supra*, Lord Keith of Avonholm having approved of the judgment of Kingsmill Moore (...) and particularly of the proposition « that in no circumstances will the courts directly or indirectly enforce the revenue laws of another country », goes on at pp. 511 and 512 to suggest two explanations, as follows:

One explanation of the rule thus illustrated may be thought to be that enforcement of claim for taxes is but an extension of the sovereign power which imposed the taxes, and that an assertion of sovereign authority by one State within the territory of another as distinct from patrimonial claim by foreign sovereign, is treaty or convention apart, contrary to all concepts of independent sovereignties. Another explanation has been given by an eminent American judge, Judge Learned Hand, (...) as follows: « While the origin of the exception in the case of penal liabilities does not appear in the books sound basis for it exists, in my judgment, which includes liabilities for taxes as well. Even in the case of ordinary municipal liabilities, a court will not recognize those arising in foreign State, if they run counter to the « settled public policy » of its own. Thus scrutiny of the liability is necessarily always in reserve, and the possibility that it will be found not to accord with the policy of the domestic State. This is not troublesome or delicate inquiry when the question arises between private persons, but it takes on quite another face when it concerns the relations between the foreign State and its own citizens or even those who may be temporarily within its borders. To pass upon the provisions for the public order of another State is, or at any rate should be, beyond the powers of the court; it involves the relations between the States themselves, with which courts are incompetent to deal, and which are intrusted to other authorities. It may commit the domestic State to a position which would seriously embarrass its neighbour. Revenue laws fall within the same reasoning; they affect a State in matters as vital to its existence as its criminal laws. No court ought to undertake an inquiry which it cannot prosecute without determining whether those laws are consonant with its own notions of what is proper. »

On either of the explanations which have just stated find solid basis of principle for rule which has long been recognized and which has been applied by consistent train of decisions. It may be possible to find reasons for modifying the rule as between States of federal union. But that consideration in my opinion has no relevance to this case. » (Notre soulignement)

---

<sup>6</sup> Notons que le principe de la *Revenue Rule* s'applique également aux pays dont le système juridique n'en est pas un de *common law*.

<sup>7</sup> 1963 CanLII 42 (SCC).

<sup>8</sup> (1955) A.C. 516.



Formulé en français, le principe reconnu par la Cour suprême du Canada est « qu'en aucun cas la Cour n'appliquera-t-elle, directement ou indirectement, les lois fiscales d'un autre pays »<sup>9</sup>. La première justification qui en est faite a été traduite comme suit :

« On peut expliquer la règle ainsi illustrée en disant que l'exécution d'une créance fiscale n'est qu'une extension du pouvoir souverain qui perçoit les impôts; or, une affirmation de l'autorité souveraine d'un État sur le territoire d'un autre État, à distinguer d'une réclamation d'un droit de propriété par un souverain étranger, est incompatible avec le concept de souveraineté indépendante (sauf traité ou convention à l'effet contraire)<sup>10</sup>. »

La deuxième explication est que le tribunal d'un État ne peut se prononcer sur les dispositions d'ordre public qui résulte des politiques publiques d'un autre État étranger puisque cela va au-delà du pouvoir du tribunal. Cela concerne plutôt les relations entre les États eux-mêmes, ce à l'égard de quoi les tribunaux n'ont aucune compétence.

Ce principe fait en sorte qu'à l'international un État n'est pas en mesure de recouvrer ses créances fiscales dans un autre État, à moins qu'il existe un accord conclu avec cet autre État qui prévoit une disposition d'assistance administrative en matière de recouvrement des impôts et des taxes. Il s'agit là d'un obstacle important et non négligeable dans la lutte contre l'évitement fiscal et l'évasion fiscale.

Ainsi, le gouvernement du Canada ne peut procéder au recouvrement de ses créances fiscales dans un autre État, que ce soit pour des montants dus au titre des impôts que pour des montants au titre de la TPS, que s'il a conclu avec cet État un accord qui inclut une disposition d'assistance administrative en matière de recouvrement. À cet égard, la section 1.3 traitera des dispositions d'assistance administrative en matière de recouvrement des impôts prévus dans les accords conclus par le Canada.

## 1.2 Le recouvrement des créances fiscales québécoises hors du Canada

En vertu du principe selon lequel un État ne peut entreprendre des procédures légales pour recouvrer ses créances fiscales dans un autre État, le Québec ne peut non plus procéder au recouvrement de ses créances fiscales dans un État étranger.

Il ne peut donc le faire à moins d'avoir conclu un accord à cet effet avec l'autre État. De tels accords n'existent pas actuellement<sup>11</sup>.

Il est à noter que le gouvernement du Québec a conclu *l'Entente Fiscale entre le gouvernement du Québec et le gouvernement de la République française en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune*<sup>12</sup>. Il s'agit du seul accord international en matière

---

<sup>9</sup> Voir *Hillis c. Canada* (Procureur général), 2015 CF 1082 (CanLII) au paragraphe 52.

<sup>10</sup> Voir *Chua c. M.R.N.*, [2001] 1 CF 608, 2000 CanLII 16087 (CF) au paragraphe 42.

<sup>11</sup> Voir la [section 1.3](#) où il est discuté de la possibilité pour une province de bénéficier de la disposition d'assistance en matière de recouvrement prévue dans certaines conventions fiscales bilatérales conclues par le Canada.

<sup>12</sup> Signée le 1<sup>er</sup> septembre 1987 et modifiée par L'Avenant à l'Entente fiscale entre le gouvernement du Québec et le gouvernement de la République française en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signé le 3 septembre 2002.

d'impôt sur le revenu que le gouvernement du Québec a conclu<sup>13</sup>. Cependant, cette entente n'inclut pas de disposition d'assistance administrative en matière de recouvrement des impôts. Ainsi, à défaut d'un accord spécifique à cet effet, le gouvernement du Québec ne peut directement recouvrer ses créances fiscales dans un État étranger.

## 1.3 Les accords internationaux conclus par le Canada

### 1.3.1 Instrument multilatéral

L'OCDE et le Conseil de l'Europe ont élaboré un instrument multilatéral dont le but est l'amélioration de la coopération fiscale entre les autorités fiscales des pays en vue de combattre la fraude et l'évasion fiscale. Il s'agit de la *Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*<sup>14</sup> (« Convention multilatérale concernant l'assistance administrative »). Cette Convention prévoit une assistance administrative en matière d'échange de renseignements<sup>15</sup>, de recouvrement des créances fiscales et de notification de documents.

La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative est conçue comme un instrument de portée très large et couvre toutes les formes de prélèvements obligatoires par les administrations publiques, à savoir les administrations centrales des états, leurs subdivisions politiques, les collectivités locales ou les organismes de sécurité sociale<sup>16</sup>.

Le 21 novembre 2013, le Canada a ratifié la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative. Cependant, il a émis une réserve afin de n'accorder aucune assistance en matière de recouvrement des impôts en vertu de cet instrument. Il a ainsi annoncé :

« La Convention, développée conjointement par l'Organisation de coopération et de développement économiques et le Conseil de l'Europe, est un instrument multilatéral, ouvert à tous les pays, dont le but est l'amélioration de la coopération fiscale entre les autorités fiscales des pays qui sont Parties à la Convention, en vue de combattre la fraude et l'évasion fiscale. Au Canada, la Convention s'appliquera aux impôts canadiens qui relèvent de la Loi de l'impôt sur le revenu, la Loi sur la taxe d'accise et la Loi de 2001 sur l'accise.

En vertu de la Convention, le Canada échangera des renseignements fiscaux conformément à la norme de l'OCDE avec les autres Parties à la Convention. Conformément aux réserves, le Canada ne sera pas, en vertu de la Convention, tenu de percevoir les impôts au nom d'un autre pays, ou à fournir une assistance au service des documents connexes. Le Canada continuera de négocier une disposition sur l'assistance en matière de recouvrement des impôts sur une base bilatérale, et a déjà accepté d'inclure une telle disposition dans certaines de ses conventions fiscales bilatérales<sup>17</sup>. »

---

<sup>13</sup> Il est à noter qu'il est reconnu que le Québec peut conclure des accords internationaux dans ses champs de compétence, ce qui est connu comme étant la doctrine Gérin-Lajoie. Voir à cet égard <http://www.mrif.gouv.qc.ca/fr/ministere/historique/doctrine-paul-gerin-lajoie/50-ans-doctrine>.

<sup>14</sup> La convention a été élaborée en 1988 et mise à jour par un protocole en 2010. OCDE et Conseil de l'Europe (2011), *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amendée par le Protocole de 2010*, Éditions OCDE., en ligne : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115682-fr>.

<sup>15</sup> Ce qui comprend les contrôles fiscaux simultanés et la participation à des contrôles fiscaux menés à l'étranger.

<sup>16</sup> Précité, note 15, page 42.

<sup>17</sup> Gouvernement du Canada. (2013). *Ratification de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*. Canada : Ministère des Finances. Consultée le 20 novembre 2018 à l'adresse : <http://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/notices/maatm-aammf-fra.asp>.

Le Canada ne sera donc pas, en vertu de cette Convention, tenu de percevoir les impôts au nom d'un autre pays et ne pourra pour sa part obtenir une assistance pour le recouvrement de ses créances fiscales en vertu de celle-ci. Dans la mesure où le Canada souhaite offrir et bénéficier d'une assistance en matière de recouvrement des créances fiscales avec certains pays, celle-ci serait plutôt prévue dans une convention fiscale bilatérale.

### **1.3.2 Conventions fiscales bilatérales – modèle de l'OCDE**

En ce qui concerne les conventions fiscales bilatérales, le *Modèle de convention fiscale concernant l'impôt sur le revenu et la fortune 2014 - version complète* de l'OCDE<sup>18</sup> (« Convention modèle ») propose une disposition d'assistance administrative en matière de recouvrement de l'impôt. Dans ses commentaires sur cette disposition, l'OCDE énonce les différents facteurs qui peuvent inciter des États à convenir de se prêter mutuellement une assistance en matière de recouvrement :

«1. Cet article énonce les règles suivant lesquelles des États contractants peuvent convenir de se prêter mutuellement assistance en matière de recouvrement de l'impôt. Dans certains États, la législation ou la politique nationale peut ne pas autoriser ce type d'assistance ou y imposer des limites. Par ailleurs, dans certains cas, des considérations administratives peuvent ne pas justifier une assistance à un autre État en matière de recouvrement de l'impôt ou, de même, la limiter. Au cours des négociations, chaque État contractant doit par conséquent décider si et dans quelle mesure il convient de fournir une assistance à l'autre État, en fonction de divers facteurs tels que :

- la position de la législation nationale à l'égard de la fourniture d'une assistance en matière de recouvrement d'impôts d'autres États ;
- la question de savoir si, et dans quelle mesure, les systèmes fiscaux, les administrations fiscales et les normes juridiques des deux États sont analogues, en particulier pour ce qui concerne la protection des droits fondamentaux des contribuables (...) ;
- la question de savoir si l'assistance en matière de recouvrement comporte des avantages équivalents et réciproques pour les deux États ;
- la question de savoir si l'administration fiscale de chaque État est en mesure de fournir efficacement cette assistance ;
- la question de savoir si les flux d'échanges et d'investissements entre les deux États sont suffisants pour justifier ce type d'assistance ;
- la question de savoir si, pour des raisons d'ordre constitutionnel ou autre, les impôts auxquels cet article s'applique doivent être limités<sup>19</sup>.»

La disposition d'assistance administrative en matière de recouvrement est proposée à l'article 27 de la Convention modèle. Le paragraphe 1 de cet article énonce le principe selon lequel deux États conviennent de se prêter mutuellement assistance en matière de recouvrement de leurs créances fiscales et prévoit que l'assistance n'est pas limitée aux personnes et aux impôts auxquels la Convention s'applique en général conformément aux articles 1 et 2 de la Convention modèle. Il prévoit également que des modalités d'application peuvent être convenues par les autorités compétentes des États<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant l'impôt sur le revenu et la fortune 2014 (version complète)*, Édition OCDE, Paris, (« *Modèle de Convention fiscale de 2014* »).

<sup>19</sup> Id., p. C (27)-1.

<sup>20</sup> Id., p. M-68.

Parmi les commentaires de l'OCDE relatifs au principe d'assistance mutuelle, on retrouve les commentaires suivants:

«3. Ce paragraphe énonce le principe selon lequel un État contractant est tenu d'assister l'autre État dans le recouvrement des impôts qui lui sont dus, sous réserve que les conditions prévues dans l'article soient remplies. Les paragraphes 3 et 4 prévoient les deux formes que cette assistance prendra.

4. Le paragraphe prévoit aussi que l'assistance en vertu de cet article n'est pas limitée par les articles 1 et 2. Par conséquent, l'assistance doit être fournie en ce qui concerne une créance fiscale due à un État contractant par toute personne, qu'elle soit ou non résidente d'un État contractant. Toutefois, certains États contractants peuvent souhaiter limiter l'assistance aux impôts dus par des résidents de l'un des États contractants. Ces États sont libres de limiter le champ d'application de l'article en supprimant dans ce paragraphe la référence à l'article 1<sup>21</sup>. » (Notre soulignement)

Le paragraphe 2 de cet article 27 qui définit le terme «créance fiscale» prévoit ce qui suit:

«2. Le terme « créance fiscale » tel qu'il est utilisé dans cet article désigne une somme due au titre d'impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales, dans la mesure où l'imposition correspondante n'est pas contraire à cette Convention ou à tout autre instrument auquel ces États contractants sont parties, ainsi que les intérêts, pénalités administratives et coûts de recouvrement ou de conservation afférents à ces impôts<sup>22</sup>. »

Les commentaires de l'OCDE relatifs à la définition du terme «créance fiscale» sont les suivants:

« 10. (...) La définition s'applique à toute somme due au titre de tout impôt prélevé pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions administratives ou collectivités locales, mais seulement dans la mesure où le prélèvement de cet impôt n'est pas contraire à la Convention ou à un autre instrument en vigueur entre les États contractants. Elle s'applique aussi aux intérêts, pénalités administratives et frais de recouvrement ou de conservation qui sont liés à cette somme. L'assistance n'est donc pas limitée aux impôts auxquels la Convention s'applique en général conformément à l'article 2, comme le confirme le paragraphe 1.

11. Certains États contractants peuvent préférer limiter l'application de l'article aux impôts qui sont couverts par les règles générales de l'article 2 de la Convention<sup>23</sup>. » (Notre soulignement)

### ***1.3.3 Conventions fiscales bilatérales conclues par le Canada***

En ce qui concerne le Canada, parmi les 97 conventions fiscales bilatérales qu'il a conclues, dont 93 sont en vigueur, 8 contiennent une disposition d'assistance en matière de recouvrement des impôts<sup>24</sup>. La disposition d'assistance administrative en matière de recouvrement de chaque convention fiscale peut différer d'une convention fiscale à l'autre et peut donc avoir une portée différente en ce qu'elle pourrait viser ou non certains impôts ou couvrir ou non les créances fiscales des provinces et exclure certaines personnes.

---

<sup>21</sup> Id., p. C (27)-4.

<sup>22</sup> Id., p. M-68.

<sup>23</sup> Id., p. C (27)-5.

<sup>24</sup> Il s'agit des conventions fiscales conclues avec l'Allemagne, l'Autriche, l'Espagne, les États-Unis, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas et le Royaume-Uni.

Par exemple, les conventions fiscales conclues entre le Canada et les États-Unis<sup>25</sup>, l'Allemagne<sup>26</sup> et le Royaume-Uni<sup>27</sup> sont particulièrement pertinentes puisqu'elles autorisent expressément la communication de renseignements aux autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts des subdivisions politiques, en l'occurrence les provinces et donc le Québec<sup>28</sup>, et elles prévoient une disposition d'assistance en matière de recouvrement des impôts. Cependant, les dispositions d'assistance en matière de recouvrement des impôts de ces conventions diffèrent et n'ont pas nécessairement la même portée.

Entre autres, la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis prévoit, au paragraphe 9 de l'article XXVI A, que, nonobstant les dispositions de l'article II concernant les impôts visés par la convention, les dispositions d'assistance mutuelle en matière de recouvrement «s'appliquent, à toutes les catégories d'impôts perçus, et aux cotisations d'assurance emploi et de sécurité sociale prélevées par le gouvernement d'un État contractant ou en son nom<sup>29</sup>.» (Notre soulignement)

Pour sa part, la convention fiscale entre le Canada et l'Allemagne prévoit au paragraphe 8 de l'article 27 que, nonobstant les dispositions de l'article 2 concernant les impôts visés par la convention, l'assistance mutuelle en matière de recouvrement «s'appliquent également à tous les genres d'impôts perçus par le Gouvernement d'un État contractant, ou pour son compte, y compris, dans le cas de la République fédérale d'Allemagne, un « Land »<sup>30</sup>.» (Notre soulignement)

Enfin, en ce qui concerne la convention fiscale entre le Canada et le Royaume-Uni, l'assistance mutuelle en matière de recouvrement, sans être limitée par l'article 2 concernant les impôts visés par la convention, s'applique, selon le paragraphe 2 de l'article 24 A, «à une somme due au titre d'impôts de toute nature ou dénomination perçus par les États contractants ou pour leur compte ou pour le compte de leurs subdivisions politiques [...]<sup>31</sup>. » (Notre soulignement)

---

<sup>25</sup> La *Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune* signée le 26 septembre 1980 et modifiée par les cinq protocoles signés le 14 juin 1983, le 28 mars 1984, le 17 mars 1995, le 29 juillet 1997 et le 21 septembre 2007.

<sup>26</sup> *Accord entre le Canada et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et certains autres impôts, de prévenir l'évasion fiscale et de fournir assistance en matière d'impôts*, signé le 19 avril 2001.

<sup>27</sup> *Protocole modifiant la Convention entre le gouvernement du Canada et le gouvernement du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et les gains capital*, signée à Londres le 8 septembre 1978 et modifiée par le Protocole signé à Ottawa le 5 avril 1980, par le Protocole signé à Londres le 16 octobre 1985 et par le protocole signé à Londres le 7 mai 2003, signé le 21 juillet 2014.

<sup>28</sup> Ce sont les seules conventions fiscales conclues par le Canada qui autorisent expressément la communication de renseignements aux subdivisions politiques. Voir Sébastien BRAULT, Lyne LATULIPPE et Marie-Thérèse DUGAS, *Le Québec et l'accès aux renseignements internationaux : entre protection des renseignements et échanges autorisés*, (2018) vol. 38 n° 4 *Revue de planification fiscale et financière*.

<sup>29</sup> Les impôts visés à l'article II de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis, en ce qui concerne le Canada, sont les impôts qui sont perçus par le gouvernement du Canada en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ainsi, la disposition d'assistance en matière de recouvrement ne serait pas limitée aux seuls impôts perçus en vertu de cette loi puisqu'elle s'applique nonobstant cet article II.

<sup>30</sup> L'article 2 de la convention fiscale entre le Canada et l'Allemagne prévoit que les impôts auxquels s'applique l'accord en général sont en ce qui concerne le Canada les impôts qui sont perçus par le gouvernement du Canada en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ainsi, la disposition d'assistance en matière de recouvrement ne serait pas limitée aux seuls impôts perçus en vertu de cette loi puisqu'elle s'applique nonobstant cet article 2.

<sup>31</sup> L'article 2 de la convention fiscale entre le Canada et le Royaume-Uni prévoit que les impôts qui font l'objet de la convention sont au Canada les impôts sur le revenu perçus par le gouvernement du Canada. Ainsi, la disposition d'assistance en matière de recouvrement ne serait pas limitée aux seuls impôts perçus en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* puisqu'elle n'est pas limitée cet article 2.

Ainsi, il est à noter que la disposition d'assistance en matière de recouvrement des conventions fiscales entre le Canada et les États-Unis, l'Allemagne et le Royaume-Uni ne couvre pas uniquement l'impôt sur le revenu, mais elle couvre aussi :

1. toutes catégories d'impôts perçus pour ce qui est de la convention fiscale avec les États-Unis;
2. tous les genres d'impôts perçus pour ce qui est de la convention fiscale avec l'Allemagne;
3. les impôts de toutes nature ou dénomination perçus pour ce qui est de la convention fiscale avec le Royaume-Uni.

Il appert donc que les montants dus au titre de la TPS pourraient également être couverts et le Canada pourrait obtenir une assistance de l'un de ces États pour le recouvrement sur le territoire de cet État de ses créances fiscales constituées de ces montants dus, et ce, conformément à la disposition d'assistance prévue dans la convention fiscale applicable<sup>32</sup>.

Par ailleurs, une restriction importante propre à la convention fiscale conclue avec les États-Unis est prévue au paragraphe 8 de l'article XXVI A qui exclut l'assistance concernant certains contribuables. Selon ce paragraphe, l'assistance n'est pas fournie à l'égard d'une créance fiscale d'une personne physique si la créance fiscale concerne une période au cours de laquelle elle était un citoyen de l'État requis. Il en est de même à l'égard d'une créance fiscale d'une société si la créance fiscale concerne une période au cours de laquelle elle était constituée conformément à la législation en vigueur dans l'État requis<sup>33</sup>.

La convention fiscale entre le Canada et le Royaume-Uni vise expressément une somme due au titre d'impôts de toute nature ou dénomination perçus par les États ou pour le compte de leurs subdivisions politiques.<sup>34</sup> Ainsi, on pourrait avancer que les impôts des provinces et des territoires seraient couverts par la disposition d'assistance prévue dans la convention fiscale avec le Royaume-Uni pour autant qu'ils soient perçus par le Canada pour leur compte. Ce qui est le cas des provinces et des territoires qui ont conclu un accord de perception fiscale avec le gouvernement du Canada.<sup>35</sup> Ainsi, le gouvernement fédéral pourrait obtenir l'assistance du Royaume-Uni pour le recouvrement au Royaume-Uni d'une créance fiscale d'une province avec laquelle il a conclu un accord de perception fiscale<sup>36</sup>.

---

<sup>32</sup> Il en est de même pour ce qui est de la *Convention entre le gouvernement du Canada et le gouvernement du Royaume de la Norvège en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, signée le 12 juillet 2012, qui prévoit que la disposition d'assistance s'applique à toutes catégories d'impôts perçus, ainsi que de la *Convention entre le Canada et l'Espagne, tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, signée le 23 novembre 1976 et modifiée par le protocole signé le 18 novembre 2014, qui prévoit que le terme «créance fiscale» désigne une somme due au titre d'impôts de toute nature ou dénomination. La *Convention entre le Canada et la Nouvelle-Zélande en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu*, signée le 3 mai 2012, prévoit également que le terme « créance fiscale » comprend une somme due au titre d'impôts de toute nature ou dénomination.

<sup>33</sup> Ainsi, ce paragraphe limite la portée de l'assistance en matière de recouvrement puisque peuvent être exclues les créances fiscales des sociétés constituées aux États-Unis. Elle ne couvrirait donc pas ces sociétés qui font affaire au Canada ou au Québec.

<sup>34</sup> La *Convention fiscale entre le Canada et la Nouvelle-Zélande en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu* prévoit également au paragraphe 2 de l'article 25 que le terme créance fiscale comprend une somme due au titre d'impôts de toute nature ou dénomination perçus par les États ou pour leur compte ou pour le compte de leurs subdivisions politiques. Cependant, cette convention n'autorise pas expressément la communication de renseignements aux autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts des subdivisions politiques.

<sup>35</sup> Pour ce qui est des conventions fiscales conclues entre le Canada et les États-Unis et l'Allemagne, une analyse interprétative permettrait de déterminer si les impôts des provinces qui ont conclu un accord de perception fiscale avec le Canada sont couverts par la disposition d'assistance en matière de recouvrement.

<sup>36</sup> Il en est de même avec la Nouvelle-Zélande, voir 34.

Cependant, ni les impôts du Québec ni la TVQ ne seraient visés puisqu'il n'existe pas d'accord de perception fiscale entre le gouvernement du Canada et le gouvernement du Québec<sup>37</sup>. Pourrait-on avancer que les créances fiscales québécoises, constituées des montants dus au titre des impôts et de la TVQ, seraient également couvertes dans l'éventualité où était conclu avec le gouvernement fédéral une entente relative au recouvrement des créances fiscales québécoises à l'étranger<sup>38</sup>? Il en est de même dans le cas d'une entente particulière visant le recouvrement d'une créance fiscale spécifique, et ce, de façon *ad hoc*. Ainsi, à l'instar des provinces ayant conclu un accord de perception fiscale avec le Canada, le Québec pourrait possiblement bénéficier de l'application de la disposition d'assistance sur le recouvrement des créances fiscales prévue dans la convention fiscale avec le Royaume-Uni<sup>39</sup>.

Par ailleurs, il est reconnu que la coopération internationale et la collaboration entre les juridictions sont essentielles dans la lutte contre l'évitement fiscal et l'évasion fiscale et pour préserver l'intégrité de leur régime fiscal et protéger leurs recettes fiscales.

Dans ce contexte, il serait opportun aujourd'hui qu'un plus grand nombre de conventions fiscales bilatérales conclues par le Canada incluent une disposition sur l'assistance en matière de recouvrement des impôts et que ces conventions fiscales puissent couvrir également les impôts et taxes des provinces et territoires ainsi que ceux du Québec.

Pour sa part, même si le gouvernement du Québec peut conclure un accord international avec un autre État qui pourrait prévoir l'assistance en matière de recouvrement des créances fiscales québécoises, il pourrait être opportun qu'il puisse bénéficier d'une assistance en matière de recouvrement de ses créances fiscales à l'étranger en vertu des conventions fiscales conclues par le Canada qui couvrent l'assistance en matière de recouvrement des créances fiscales des provinces et des territoires.

---

<sup>37</sup> Sous réserve des dispositions de l'accord entre l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») et Revenu Québec en vertu duquel l'ARC administre la TVQ applicable aux institutions financières désignées particulières.

<sup>38</sup> Une analyse interprétative devrait être effectuée afin de déterminer si serait visée une entente visant uniquement le recouvrement des créances fiscales plutôt qu'une entente de portée plus large visant la perception des impôts et des taxes.

<sup>39</sup> Il en est de même pour ce qui est de la Nouvelle-Zélande, voir 34.

## 2. FONDEMENT JURIDIQUE PERMETTANT LE RECOUVREMENT D'UNE CRÉANCE FISCALE DANS UNE AUTRE PROVINCE : LE CONTEXTE INTERPROVINCIAL

### 2.1 La reconnaissance des jugements des tribunaux des provinces

Sur le plan interprovincial, le principe de la *Revenue Rule* n'est pas applicable. En effet, les provinces canadiennes ne peuvent, l'une par rapport à l'autre, être considérées comme étant des États étrangers.

C'est en ce sens que la Cour d'appel du Manitoba, dans l'arrêt *Weir v. Lohr*<sup>40</sup> s'exprimait en refusant d'appliquer le principe de la *Revenue Rule* :

« In the same case Lord Keith of Avalon left open the question whether the foreign State rule should be applied between States of a federal union. He said at pp. 511-12:

It may be possible to find reasons for modifying the rule as between States of a federal union. But that consideration, in my opinion, has no relevance to this case.

In my opinion it is possible and should be done. I agree with the view expressed by Mr. Castel (p. 297):

As between the Canadian provinces where tax laws are fairly well standardized there is no reason to invoke public policy as a bar to their recognition and enforcement<sup>41</sup>.

[...]

« In my view, to apply the *foreign State, foreign tax, foreign revenue* rule as between sister Provinces of Canada is what Mr. Castel calls excellent illustration of the evils of mechanical jurisprudence.

In Manitoba the Province of Saskatchewan is not to be regarded as a foreign State. Her Majesty in the right of the province of Saskatchewan is not a foreign Sovereign in Her Majesty's Court of Queens's Bench for Manitoba.

On the interprovincial level Lord Mansfield's rule should be rejected<sup>42</sup>. »

Au sujet du contexte interprovincial inhérent au fédéralisme canadien et donc à la structure constitutionnelle canadienne, la Cour suprême du Canada statuait ce qui suit dans l'arrêt *Hunt c. T&N PLC*<sup>43</sup> en expliquant ce que cette même Cour avait décidé dans l'arrêt *Morguard Investments Ltd. c. De Savoye*<sup>44</sup> :

« Bref, pour reprendre les propos tenus à la p. 1100 de l'arrêt *Morguard*, le « caractère unificateur de nos arrangements constitutionnels, pour autant que ceux-ci visent la mobilité interprovinciale », exige de la part des tribunaux de chaque province la « reconnaissance totale » des jugements des tribunaux des autres provinces ». Il s'agit là, comme on l'a aussi fait remarquer dans l'arrêt *Morguard*, d'une caractéristique inhérente de la fédération canadienne et les législations provinciales ne peuvent y passer outre. Cela ne veut pas dire, toutefois, qu'il est interdit à une province d'adopter une loi qui peut avoir un effet sur les litiges dans d'autres provinces, voire d'adopter une loi concernant les modalités de reconnaissance des jugements d'autre provinces. Mais cela signifie qu'elle doit respecter les normes minimales d'ordre et d'équité abordées dans l'arrêt *Morguard* » (p. 324) (Notre soulignement)

---

<sup>40</sup> 1967 CanLII 674 (MB QB).

<sup>41</sup> Page 721 et 722.

<sup>42</sup> Page 723. La « Lord Mansfield's rule » correspond à la *Revenue Rule*.

<sup>43</sup> (1993) 4 S.C.R. 289.

<sup>44</sup> (1990) 3 R.C.S. 1077.



Les enseignements de la Cour suprême du Canada permettent donc d'affirmer qu'un tribunal d'une province serait constitutionnellement tenu de reconnaître un jugement rendu en matière fiscale d'une autre province. À ce sujet, le traité *Canadian Conflict of Laws* énonce que :

« On the interprovincial level there exist a willingness to enforce a revenue law or judgment of another province even in the absence of a statutory provision to that effect. Furthermore, Canadian courts may be obliged constitutionally to do so<sup>45</sup>. » (Notre soulignement)

Ainsi, le Québec pourrait rendre exécutoire dans une autre province une décision rendue en matière fiscale en vertu des règles établies par la *common law* et donc recouvrer la créance fiscale québécoise qui en est l'objet.

Par ailleurs, la Conférence pour l'harmonisation des lois au Canada<sup>46</sup> («CHLC») propose une loi procédurale modèle sur l'exécution des jugements interprovinciaux qui a pour but de prévoir une procédure simple afin de rendre les jugements des provinces exécutoires d'une province à l'autre. Il s'agit de la *Loi uniforme sur l'exécution des décisions et jugements canadiens (1997)*<sup>47</sup> qui a été modifiée par la *Loi sur modifiant la Loi uniforme sur l'exécution des décisions et jugements canadiens (no.2) (2007)*<sup>48</sup> (ci-après « la loi uniforme sur l'exécution des jugements canadiens »). Une des modifications apportées concerne la définition de « jugement canadien » dont le commentaire explicatif de la CHLC est le suivant :

« L'article 1 de la Loi uniforme est modifié de façon à y préciser que l'expression « jugement canadien » inclut les jugements de nature fiscale et pour y ajouter une définition de « jugement canadien de nature fiscale ». Afin d'être qualifiée de « loi fiscale », la somme devant être versée en vertu d'une loi devra être exigée par cette loi, imposée sous l'autorité d'une législature, perçue par un organisme public, pour fin d'intérêt public (*Succession Eurig (Re)*, [1998] 2. R.C.S. 565, par. 15).

Cette modification permet de clarifier le champ d'application de la loi d'une manière concordante avec la décision de la Cour suprême dans *Hunt c. T&N plc*, [1993] 4 R.C.S. 289, qui confirme que la constitution canadienne « exige de la part des tribunaux de chaque province la « reconnaissance totale » des jugements des tribunaux des autres provinces ». Ainsi, la « *revenue rule* », selon laquelle les jugements étrangers de nature fiscale ne sont pas reconnus par les tribunaux canadiens, ne serait pas applicable entre les tribunaux des provinces et des territoires canadiens. De plus, toujours afin d'éviter une ambiguïté, la définition inclut également les certificats pour un montant payable en vertu d'une loi fiscale qui sont enregistrés auprès d'un tribunal d'une province ou d'un territoire du Canada<sup>49</sup>.»

---

<sup>45</sup> J.G. CASTEL and Janet WALKER, *Canadian Conflict of Laws*, Sixth Edition, Volume 1, page 8-6.

<sup>46</sup> La Conférence pour l'harmonisation des lois au Canada fut fondée en 1918 pour harmoniser les lois des provinces et des territoires du Canada et, le cas échéant, les lois fédérales. Voir <https://www.ulcc.ca/fr/accueil> (consulté le 28 novembre 2018).

<sup>47</sup> Selon cette loi, une décision rendue par un tribunal d'une province ou d'un territoire au Canada peut être enregistré à la cour de droit commun de la province et du territoire et, lorsqu'elle est enregistrée, elle peut être exécutée dans cette province ou ce territoire comme s'il s'agissait d'une décision de la province ou du territoire. <https://www.ulcc.ca/fr/lois-uniformes-nouvelle-structure/lois-uniformes-courantes/729-lois-uniformes-courantes/jugements/civils-canadiens/execution-de-jugements-et-de-decisions/1772-lexecution-des-decisions-et-jugements-canadiens> (consulté le 28 novembre 2018).

<sup>48</sup> <https://www.ulcc.ca/fr/lois-uniformes-nouvelle-structure/lois-uniformes-courantes/729-lois-uniformes-courantes/jugements/civils-canadiens/execution-de-jugements-et-de-decisions/1774-loi-modifiant-la-loi-uniforme-sur-lexecution-des-decisions-et-des-jugements-canadiens> (consulté le 28 novembre 2018).

<sup>49</sup> *Ib.*

Il ressort de ce commentaire explicatif de la CHLC qu'il est reconnu que le principe de la *Revenue Rule* n'est pas applicable entre les provinces et les territoires et donc que les jugements rendus en matière fiscale d'une province devraient être reconnus par les tribunaux des autres provinces et des territoires canadiens et pourraient donc être exécutés dans les autres provinces et les territoires.

Il est même prévu à l'article 9 de la loi uniforme sur l'exécution des jugements canadiens que l'enregistrement d'un jugement sous le régime de cette loi ne porte pas atteinte au droit d'en demander l'exécution en vertu de la *common law*<sup>50</sup>.

De plus, dans les commentaires généraux relatifs à la loi uniforme sur l'exécution des jugements canadiens, la CHLC mentionne que :

« La Loi uniforme sur l'exécution des décisions et jugements canadiens (LUSEDJC) est fondée sur le principe de la « reconnaissance totale » en ce qui a trait à l'exécution des jugements entre les provinces et les territoires du Canada. Ce principe suppose aussi le rejet de deux thèmes qui caractérisaient par le passé les mécanismes d'exécution de ces jugements.

Premièrement, il exclut la notion de réciprocité. Si la Loi uniforme sur l'exécution des décisions et jugements canadiens a été adoptée dans la province X, la partie qui a fait l'objet d'un jugement dans la province Y peut en demander l'exécution dans la province X, que la LUSEDJC ait été promulguée ou non dans la province Y. Cette démarche s'oppose à celle de la Loi uniforme sur l'exécution réciproque des jugements (LUSERJ)<sup>51</sup>. » (Notre soulignement)

Ainsi, même si le Québec n'a pas adopté une loi semblable à cette loi modèle qu'est la loi uniforme sur l'exécution des jugements canadiens, il lui serait possible de demander dans une autre province qui a adopté une telle loi l'exécution d'une décision québécoise rendue en matière fiscale sous le régime de cette loi<sup>52</sup>.

De plus, le tribunal d'une autre province ou d'un territoire ayant adopté ou non une loi semblable à la loi uniforme sur l'exécution des jugements canadiens devrait reconnaître un jugement québécois rendu en matière fiscale, tout comme un tribunal du Québec devrait reconnaître un jugement d'une autre province rendu en pareille matière, et ce, compte tenu du principe de la reconnaissance totale des jugements des tribunaux des provinces reconnus dans les arrêts *Morguard* et *Hunt*, lequel exclut la notion de réciprocité.

Au Québec, l'article 3162 du Code civil du Québec (CCQ) prévoit que « L'autorité du Québec reconnaît et sanctionne les obligations découlant des lois fiscales d'un État qui reconnaît et sanctionne les obligations découlant des lois fiscales du Québec. » On constate que cet article prévoit la réciprocité comme condition de reconnaissance et d'exécution des décisions étrangères en matière fiscale.

---

<sup>50</sup> <https://www.ulcc.ca/fr/lois-uniformes-nouvelle-structure/lois-uniformes-courantes/729-lois-uniformes-courantes/jugements/civils-canadiens/execution-de-jugements-et-de-decisions/1772-lexecution-des-decisions-et-jugements-canadiens> (consulté le 28 novembre 2018).

<sup>51</sup> <https://www.ulcc.ca/fr/lois-uniformes-nouvelle-structure/lois-uniformes-courantes/729-lois-uniformes-courantes/jugements/civils-canadiens/execution-de-jugements-et-de-decisions/1772-lexecution-des-decisions-et-jugements-canadiens> (consulté le 28 novembre 2018).

<sup>52</sup> Que le terme « jugement canadien » soit défini comme comprenant ou non un jugement de nature fiscale. Mentionnons que la Colombie-Britannique, la Nouvelle-Écosse, le Nouveau-Brunswick, l'Île-du-Prince-Édouard et Terre-Neuve-et-Labrador ont adopté une loi portant sur l'exécution des jugements canadiens généralement semblable à la loi uniforme sur l'exécution des jugements canadiens mais sans préciser que le terme « jugement canadien » comprend un jugement de nature fiscale. La Saskatchewan et le Manitoba ont également adopté une telle loi qui en plus précise que le terme « jugement canadien » comprend un jugement de nature fiscale.

Pourrait-on avancer que cette exigence de réciprocité ne concernerait que les obligations fiscales découlant des lois fiscales des États étrangers et non celles des autres provinces, et ce, compte tenu du principe de la reconnaissance totale des jugements des tribunaux des provinces reconnus dans les arrêts *Morguard* et *Hunt*<sup>53</sup>.

## 2.2 Le recouvrement des créances fiscales québécoises

On peut donc avancer qu'il est possible pour les autorités fiscales québécoises d'entreprendre des procédures légales dans une autre province ou un territoire afin de recouvrer ses créances fiscales, autant au titre des impôts qu'au titre de la TVQ, dues par des contribuables ou des fournisseurs qui ont des actifs dans l'autre province ou le territoire. Le fait qu'il n'existe aucun obstacle juridique à cet égard représente une difficulté en moins dans la lutte contre les stratagèmes d'évitement fiscal ou d'évasion fiscale dans un contexte interprovincial.

Pour ce faire, les autorités fiscales québécoises pourrait soit procéder en vertu de la *common law*<sup>54</sup>, soit en vertu d'une loi semblable à la loi uniforme sur l'exécution des jugements canadiens dans le cas où l'autre province ou le territoire a adopté une telle loi<sup>55</sup>.

Par ailleurs, la coopération et la collaboration entre les juridictions sont des éléments essentiels dans la lutte contre l'évitement fiscal et l'évasion fiscale et pour préserver l'intégrité des régimes fiscaux et protéger les recettes fiscales. Dans ce contexte, il serait très utile que les provinces et les territoires n'ayant pas adopté une loi semblable à la loi uniforme sur l'exécution des jugements canadiens proposée par la CHLC ainsi que le Québec adoptent une telle loi. L'exécution des jugements rendus en matière fiscale serait ainsi facilitée ce qui permettrait aux autorités fiscales d'agir plus efficacement et plus rapidement<sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> Une analyse interprétative de l'article 3162 CCQ devrait être effectuée à cet égard, et ce, à la lumière des enseignements de la Cour suprême du Canada.

<sup>54</sup> Selon les règles de la *common law*, un jugement du tribunal compétent de l'autre province devrait être obtenu à la suite du dépôt d'une action devant ce tribunal demandant un jugement sommaire pour le montant de la dette fiscale québécoise constatée par le jugement québécois.

<sup>55</sup> Procéder en vertu d'une loi sur l'exécution des jugements canadiens serait plus simple que de procéder en vertu la *common law* pour recouvrer une créance fiscale québécoise dans une autre province.

<sup>56</sup> Un groupe de travail de la CHLC a été formé pour étudier des questions soulevées relativement au recouvrement interprovincial – territorial des dettes fiscales, et ce, afin de réviser et d'améliorer la loi uniforme sur l'exécution des jugements canadiens. Voir le rapport du groupe de travail déposé lors de la réunion annuelle de la CHLC tenue en août 2017 à [https://www.ulcc.ca/images/stories/2017\\_pdf\\_fr/2017chlc0013.pdf](https://www.ulcc.ca/images/stories/2017_pdf_fr/2017chlc0013.pdf) et le procès verbal de la rencontre à [https://www.ulcc.ca/images/stories/2017\\_pdf\\_fr/2017chlc0018.pdf](https://www.ulcc.ca/images/stories/2017_pdf_fr/2017chlc0018.pdf).

## CONCLUSION

Le recouvrement des créances fiscales par les autorités fiscales fédérale et québécoise devient un enjeu et un défi importants lorsque les contribuables ou les fournisseurs qui en sont débiteurs n'ont pas de présence physique ou significative sur leur territoire et n'y ont pas d'actifs.

En effet, leur capacité de recouvrer une créance fiscale à l'étranger est limitée en raison du principe de la *Revenue Rule*. L'analyse effectuée fait ressortir que, pour ce qui est des créances fiscales fédérales, le gouvernement fédéral peut prendre des mesures de recouvrement d'une créance fiscale uniquement dans un pays avec lequel il a conclu une convention fiscale bilatérale qui prévoit une disposition d'assistance administrative en matière de recouvrement, et ce, conformément à ce que prévoit la convention fiscale. Plus particulièrement, il s'agit des conventions fiscales conclues avec l'Allemagne, l'Autriche, l'Espagne, les États-Unis, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas et le Royaume-Uni. En ce qui a trait aux créances fiscales québécoises, elles pourraient possiblement être couvertes par les conventions fiscales dont la disposition d'assistance en matière de recouvrement couvre les impôts et taxes des provinces et des territoires dans le cas où était conclue avec le gouvernement fédéral une entente générale ou particulière à cet effet.

Pour ce qui est du recouvrement des créances fiscales québécoises à l'extérieur du Québec, mais au Canada, l'analyse effectuée permet de démontrer que le Québec peut procéder au recouvrement de ses créances fiscales dans une autre province ou un territoire, et ce, puisque le principe de la *Revenue Rule* n'est pas applicable entre les provinces et territoires. Dès lors, la collaboration entre les provinces et territoires devient importante et, dans cette optique, la mise en place d'une procédure simplifiée pour le recouvrement interprovincial des créances fiscales ne fait qu'en faciliter le recouvrement.

Par ailleurs, même si on peut compter sur la bonne volonté des contribuables et des fournisseurs et sur le risque quant à leur réputation s'ils ne se conforment pas à leurs obligations fiscales, il est essentiel d'assurer en pratique le respect des lois fiscales. Les lois fiscales fédérales et au Québec, la *Loi sur l'administration fiscale*, prévoient à cet égard des outils visant le recouvrement des créances fiscales qui permettent d'assurer le respect des lois fiscales à l'intérieur du territoire du Canada et du Québec<sup>57</sup>. Cependant, dans le contexte de la mondialisation où les transactions numériques et le commerce électronique se sont largement développés, il est devenu nécessaire pour les autorités fiscales de pouvoir compter, à l'international, sur une assistance administrative en matière de recouvrement de la part d'autres États.

Enfin, le Québec plus particulièrement devrait se doter de leviers supplémentaires pour faire respecter les obligations fiscales des contribuables et des fournisseurs dont notamment ceux visés par le nouveau système d'inscription désignée prévu par le régime de la TVQ. Même si le gouvernement du Québec peut conclure un accord international avec un autre État qui pourrait prévoir l'assistance en matière de recouvrement des créances fiscales québécoises, il pourrait être opportun qu'il puisse bénéficier d'une assistance en matière de recouvrement de ses créances fiscales à l'étranger en vertu des conventions fiscales conclues par le Canada qui couvrent l'assistance en matière de recouvrement des créances fiscales des provinces et des territoires.

---

<sup>57</sup> Voir notamment les articles 160 et 222 et suivants de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.), les paragraphes 240 (6) et (7) et les articles 313 et suivants de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15 et les articles 9.2 et suivants de la *Loi sur l'administration fiscale*, RLRQ, c. A-6.002