



Chaire en
fiscalité et en
finances publiques

LA DÉTERMINATION DU LIEU DE RÉSIDENCE D'UNE FIDUCIE AUX FINS DE L'ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT SUR LE REVENU DU QUÉBEC

Cahier de recherche 2023/09

AGATHE SIMARD

JUIN 2023



Université de
Sherbrooke

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. Sa mission est à la fois de développer la recherche multidisciplinaire et de diffuser des connaissances sur les enjeux socio-économiques relatifs à la politique fiscale et aux finances publiques.

Pour plus de détails sur la CFFP, visitez son site Internet à l'adresse : <http://cftp.recherche.usherbrooke.ca>

Agathe Simard, avocate, est détentrice d'une maîtrise en fiscalité de l'Université de Sherbrooke (M. Fisc.) et possède plus de 30 années d'expérience dans l'administration fiscale.

Ce qui est exprimé dans le présent texte ne reflète que l'analyse personnelle de l'auteure. L'auteure tient à remercier M^e Gilles Bourque, M^e Josée Morin et M^e Sandra Roche pour leurs commentaires. Elle remercie également la Chaire en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke de son soutien et plus particulièrement M^e Lyne Latulippe, professeure titulaire au Département de fiscalité de l'Université de Sherbrooke et chercheure principale à cette chaire de recherche.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

École de gestion, Université de Sherbrooke

2500, boul. de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

Courriel : cftp.eg@USherbrooke.ca

Par entente entre l'Association de planification fiscale et financière (APFF) et la Chaire en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke, le présent texte est publié à la fois dans les documents de la Chaire et dans la Revue de planification fiscale et financière. La référence complète dans la Revue de l'APFF est : Agathe SIMARD (2023), « La détermination du lieu de résidence d'une fiducie aux fins de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu du Québec », *Revue de planification fiscale et financière*, vol. 43, n^o 2, *Revue de planification fiscale et financière* 253-304.

Pour citer ce texte :

Agathe SIMARD (2023), *La détermination du lieu de résidence d'une fiducie aux fins de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu du Québec*. Cahier de recherche 2023/09, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 35 p.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	1
1. L'adoption du critère de gestion centrale et du contrôle – L'affaire <i>Fundy Settlement</i>	3
1.1. L'arrêt de la Cour suprême du Canada – Le critère de gestion centrale et de contrôle	3
1.2. L'arrêt de la Cour d'appel fédérale – La personne qui exerce la gestion centrale et le contrôle – Celle qui prend les décisions fondamentales	5
1.3. La décision de la Cour canadienne de l'impôt – La gestion centrale et le contrôle – Influencer ou dicter – Qui prend les décisions.....	7
1.4. Ce que l'on peut retenir des trois décisions rendues dans l'affaire <i>Fundy Settlement</i>	9
2. La jurisprudence fiscale québécoise – Le critère de gestion centrale et de contrôle d'une fiducie	18
2.1. L'affaire <i>Boettger c. Agence du Revenu du Québec</i>	18
2.2. L'affaire <i>895410 Alberta Ltd. ès qualité de fiduciaire de la fiducie Haifa c. Agence du revenu du Québec</i>	23
3. La méthode à suivre pour déterminer le lieu de la résidence d'une fiducie – Les trois questions énoncées par la Cour d'appel du Québec.....	27
3.1. Quelles sont les activités véritables.....	27
3.2. Qui exerce réellement la gestion et le contrôle de ces activités véritables	27
3.3. Où se font la gestion et le contrôle des activités	31
Conclusion	34

INTRODUCTION

Selon la *Loi sur les impôts*¹, une fiducie est assujettie à l'impôt sur le revenu du Québec si elle y réside le dernier jour de l'année d'imposition, comme le prévoit le premier alinéa de l'article 22 L.I. Il en est de même pour l'assujettissement d'une fiducie à l'impôt d'une autre province canadienne. Ainsi, une fiducie peut réduire son impôt payable en résidant dans une province où le taux d'imposition est inférieur à celui du Québec et par le fait même éviter de payer l'impôt du Québec. Également, une fiducie peut, dans le cadre d'une planification internationale, vouloir résider à l'étranger où l'impôt sur le revenu est plus avantageux.

Dans un contexte d'assujettissement à l'impôt du Québec, la détermination du lieu de résidence d'une fiducie est donc un enjeu majeur. La *Loi sur les impôts* ne prévoit pas de règles permettant de déterminer la résidence d'une fiducie. Il faut donc s'en remettre à la jurisprudence fiscale. Cependant, la *Loi sur les impôts* prévoit une présomption de résidence pour les fiducies qui ne résident pas au Canada et dont certains acteurs résident au Québec ou y ont un établissement², ce qui permet de pallier les difficultés qui en résultent.

La détermination du lieu de résidence d'une fiducie a été clarifiée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Fundy Settlement c. Canada*³ en établissant que le critère applicable est, tout comme pour une société, l'endroit où la gestion centrale et le contrôle sont exercés⁴.

Le présent texte rappellera les enseignements de la Cour suprême du Canada dans cet arrêt fondamental en fiscalité canadienne. Les énoncés de la Cour d'appel fédérale et de la Cour canadienne de l'impôt dans cette affaire seront également mis en lumière afin de compléter l'analyse de cet enjeu et de mettre en perspective la décision de la Cour suprême du Canada.

Il fera aussi état de ce que l'on peut retenir de ces décisions lorsqu'il s'agit de déterminer en quoi consistent la gestion centrale et le contrôle d'une fiducie et qui l'exerce réellement, et ce, en considérant la nature particulière d'une fiducie.

Le texte fera ensuite une analyse de ce que représente pour une fiducie le critère de l'endroit où s'exercent la gestion centrale et le contrôle, et ce, à la lumière de la jurisprudence fiscale québécoise récente et plus particulièrement de l'arrêt *Boettger c. Agence du revenu du Québec*⁵ de la Cour d'appel du Québec. Il y est énoncé la méthode à suivre pour déterminer le lieu de résidence d'une fiducie. Également, seront abordées deux décisions rendues respectivement à Terre-Neuve-et-Labrador et en Ontario qui ont suivi l'arrêt *Fundy Settlement (C.S.C.)*⁶.

¹ RLRQ, c. I-3 (« L.I. »).

² Elle est prévue au paragraphe f) de l'article 595 L.I. et est harmonisée à la présomption prévue à l'article 94 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (« L.I.R. »), tout en tenant compte du contexte québécois. Généralement, une fiducie qui ne réside pas au Canada est réputée résider au Québec d'une part, si elle compte soit un contribuant qui réside au Canada et qui réside aussi au Québec ou, s'il est une société, qui a un établissement au Québec, soit à la fois un bénéficiaire qui réside au Canada et un contribuant rattaché si le bénéficiaire réside au Québec ou, s'il est une société, il a un établissement au Québec et si le contribuant rattaché est une personne qui réside au Québec ou une société qui a un établissement au Québec au moment où il a fait un apport à la fiducie.

³ 2012 CSC 14, [2012] 1 R.C.S. 520 (« *Fundy Settlement (C.S.C.)* »).

⁴ La Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *1068754 Alberta Ltd. c. Québec (Agence du revenu)*, [2019] 2 R.C.S. 993, par. 6, a réitéré qu'une fiducie réside là où s'exercent effectivement sa gestion centrale et son contrôle.

⁵ 2017 QCCA 1670 (« *Boettger (C.A.Q.)* »).

⁶ Précité, note 3.

Enfin, en appliquant la méthode à suivre pour déterminer le lieu de résidence d'une fiducie énoncée dans l'arrêt *Boettger (C.A.Q.)*⁷, le présent texte mettra en lumière les gestes et les actes d'administration et les autres facteurs à prendre en compte pour établir le lieu de résidence d'une fiducie.

L'analyse permet de faire ressortir la grande difficulté d'établir le lieu de résidence d'une fiducie à partir du critère jurisprudentiel. Cela permet de comprendre la pertinence d'une présomption de résidence pour les fiducies qui ne résident pas au Canada, qui a été introduite à compter de l'année d'imposition 2007.

⁷ Précité, note 5.

1. L'ADOPTION DU CRITÈRE DE GESTION CENTRALE ET DU CONTRÔLE – L'AFFAIRE *FUNDY SETTLEMENT*

Dans l'arrêt *Fundy Settlement (C.S.C.)*⁸, la Cour suprême du Canada a jugé que la résidence d'une fiducie se situe là où s'exercent effectivement sa gestion centrale et son contrôle. Elle confirmait alors l'arrêt *Fundy Settlement c. Canada*⁹ de la Cour d'appel fédérale rendu par la juge Sharlow et la décision de la juge Woods de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Garron (Fiducie familiale) c. La Reine*¹⁰, ainsi que leur raisonnement et leurs explications.

Dans cette affaire, St. Michael Trust Corp. (« St. Michael »), une société qui résidait à la Barbade, était fiduciaire de deux fiducies, Fundy Settlement et Summersby Settlement (« fiducies »), constituées par un particulier résidant dans les Antilles alors que les bénéficiaires résidaient au Canada. Les fiducies ont fait l'objet d'une cotisation en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale pour l'année d'imposition 2000 à l'égard des gains en capital réalisés lors de la disposition d'actions de deux sociétés canadiennes à un moment où le ministère du Revenu national considérait que les deux fiducies résidaient au Canada. Cependant, la position de St. Michael était que les fiducies résidaient là où le fiduciaire résidait, à savoir à La Barbade. Le litige portait donc sur le lieu de résidence de la fiducie.

Les trois jugements de cette affaire (Cour suprême du Canada, Cour d'appel fédérale et Cour canadienne de l'impôt) ont jeté les bases permettant de déterminer le lieu de résidence d'une fiducie. Ils sont riches d'enseignements et la reproduction de certains extraits permet d'apporter l'éclairage nécessaire pour mieux cerner l'exercice ou l'analyse qui doit être fait pour déterminer ce lieu. D'entrée de jeu, il en ressort qu'il s'agit essentiellement d'une question de fait.

1.1. L'arrêt de la Cour suprême du Canada – Le critère de gestion centrale et de contrôle

Selon l'arrêt *Fundy Settlement (C.S.C.)*¹¹ de la Cour suprême du Canada, le lieu de résidence d'une fiducie, à l'instar d'une société, doit correspondre à l'endroit où sont exercées ses activités véritables, soit à l'endroit où s'exercent effectivement sa gestion centrale et son contrôle.

D'après les faits de cette affaire, il a été démontré que les bénéficiaires principaux des fiducies en cause exerçaient la gestion centrale et le contrôle des fiducies au Canada et que le fiduciaire, qui résidait à la Barbade, ne jouait qu'un rôle limité en effectuant des services administratifs et n'assumait que peu ou pas d'autres responsabilités. Sur la base du critère de gestion centrale et de contrôle, le lieu de résidence devait donc se trouver au Canada et non à la Barbade.

Dans cet arrêt, la Cour suprême du Canada a rejeté l'argument selon lequel la résidence d'une fiducie doit correspondre au lieu de résidence du fiduciaire. Elle a rappelé que c'est la fiducie qui est le contribuable assujetti à l'impôt et non le fiduciaire. Elle a ajouté qu'il existe de nombreuses similitudes entre les fiducies

⁸ Précité, note 3.

⁹ 2010 CAF 309 (« *Fundy Settlement (C.A.F.)* »).

¹⁰ 2009 CCI 450 (« *Fiducie familiale Garron* »).

¹¹ Précité, note 3.

et les sociétés qui justifieraient d'appliquer le critère de gestion centrale et de contrôle développé à l'égard des sociétés pour déterminer le lieu de résidence d'une fiducie.

La Cour suprême du Canada s'est exprimée comme suit :

« [7] Comme l'a expliqué la juge Sharlow de la Cour d'appel fédérale, le lieu de résidence constitue le fondement principal de l'imposition du revenu au Canada (par. 52). Dans *The Fundamentals of Income Tax Law* (2009), p. 85, le professeur V. Krishna souligne que la considération d'intérêt général à la base de ce principe est de faire en sorte que les personnes qui jouissent des avantages juridiques, politiques et économiques découlant de leur association avec le Canada paient leur juste part des coûts de cette association. Dans le cas des particuliers, un certain nombre de facteurs, entre autres la nationalité, la présence physique, le lieu du domicile familial et les relations sociales, sont pris en considération pour déterminer leur lieu de résidence. Quoique la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (la "Loi"), contienne certaines présomptions quant au lieu de résidence, le lieu de résidence la détermination de celui-ci demeure généralement une question de fait.

[8] Bien qu'il existe peu de décisions judiciaires sur le lieu de résidence des fiducies, il a par contre été établi qu'une société réside là où s'exercent effectivement sa gestion centrale et son contrôle. Dans *De Beers Consolidated Mines, Ltd. c. Howe*, [1906] A.C. 455 (H.L.), lord Loreburn a dit ceci, à la p. 458 :

[TRADUCTION] En appliquant la notion de résidence à une société, nous devrions, à mon avis, procéder autant que possible par analogie avec un particulier. Une société ne peut manger ou dormir, mais elle peut avoir pignon sur rue et faire des affaires. Nous devons donc nous demander où elle a réellement pignon sur rue et fait réellement des affaires. [...] [P]our les besoins de l'impôt sur le revenu, une société réside là où sont exercées ses activités véritables. [...] Je considère qu'il s'agit là de la vraie règle, et les activités véritables sont exercées là où s'exercent effectivement sa gestion centrale et son contrôle.

Le critère de la gestion centrale et du contrôle servant à déterminer le lieu de résidence d'une société a été adopté dans un certain nombre de décisions au Canada, et il y est bien établi (voir *The King c. British Columbia Electric Railway Co.*, [1945] C.T.C. 162 (C. de l'É.); *Crossley Carpets (Canada) Ltd. c. M.N.R.* (1967), 67 D.T.C. 522 (C.A.I.)).

[9] En règle générale, la gestion centrale et le contrôle d'une société sont exercés là où son conseil d'administration exerce ses responsabilités. Mais comme le souligne la juge Sharlow (au par. 56), dans les cas où la gestion centrale et le contrôle d'une société sont exercés par un actionnaire qui réside dans un autre pays et y prend les décisions relativement à celle-ci, la société sera considérée comme résidant au même endroit que l'actionnaire (voir *Unit Construction Co. c. Bullock*, [1960] A.C. 351 (H.L.)).

[...]

[14] Par contre, les fiducies et les sociétés partagent de nombreuses similitudes qui, à notre avis, justifieraient que l'on applique le critère de la gestion centrale et du contrôle pour déterminer le lieu de résidence d'une fiducie, tout comme il est utilisé pour établir le lieu de résidence d'une société. Voici certaines de ces similitudes :

- (1) les deux détiennent des éléments d'actif à gérer;
- (2) les deux impliquent l'acquisition et la disposition d'éléments d'actif;
- (3) les deux exigent dans certains cas la gestion d'une entreprise;
- (4) les deux exigent la prise d'arrangements bancaires et financiers;

(5) les deux peuvent avoir besoin des instructions ou conseils d'avocats, de comptables et d'autres conseillers;

(6) les deux peuvent répartir leur revenu, les sociétés par voie de dividendes et les fiducies par voie d'attributions.

Comme l'a souligné la juge Woods : “La fonction de chacune consiste fondamentalement à gérer les biens” (par. 159).

[15] Tout comme dans le cas des sociétés, il faut déterminer le lieu de résidence d'une fiducie sur la base du principe selon lequel, pour l'application de la Loi, une fiducie réside là où [traduction] “sont exercées ses activités véritables” (De Beers, p. 458), c'est-à-dire l'endroit où s'exercent effectivement sa gestion centrale et son contrôle. Comme il a été indiqué précédemment, la juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu, en fait, que les bénéficiaires principaux exerçaient la gestion centrale et le contrôle des fiducies en cause au Canada. Elle a jugé que St. Michael ne jouait qu'un rôle limité – prestation de services administratifs – et n'assumait que peu ou pas d'autres responsabilités (par. 189 et 190). Par conséquent, suivant ce critère, les fiducies en cause doivent être considérées comme des résidents du Canada. Cela ne signifie pas que le lieu de résidence d'une fiducie ne peut jamais correspondre à celui du fiduciaire. Dans les cas où le fiduciaire exerce la gestion centrale et le contrôle de la fiducie, le lieu de résidence du fiduciaire sera également celui de la fiducie. Ce n'est toutefois pas le cas en l'espèce.

[16] Nous sommes d'accord avec la juge Woods pour dire que l'adoption d'un critère de résidence similaire à la fois pour les fiducies et les sociétés favorise le respect “des principes importants d'uniformité, de prévisibilité et d'équité dans l'application du droit fiscal” (par. 160). Comme l'a signalé la juge, il faudrait de bonnes raisons pour justifier l'application aux fiducies d'un critère entièrement différent de celui applicable aux sociétés. Or, aucune raison de la sorte n'a été présentée en l'espèce. » (Notre soulignement)

1.2. L'arrêt de la Cour d'appel fédérale – La personne qui exerce la gestion centrale et le contrôle – Celle qui prend les décisions fondamentales

Pour sa part, dans l'arrêt *Fundy Settlement (C.A.F.)*¹², la juge Sharlow de la Cour d'appel fédérale a précisé que la résidence d'une société dépend essentiellement du lieu où sont exercés la gestion centrale et le contrôle et qu'il s'agit d'une question de fait. Si les faits démontrent que la gestion centrale et le contrôle de la société sont exercés, non pas par les administrateurs de la société, mais par une personne qui n'en est pas un, par exemple un actionnaire, le lieu où cette personne réside ou exerce ses activités pourra être considéré comme le lieu de résidence de la société. La juge Sharlow s'est exprimée ainsi :

« [55] Il reste qu'aujourd'hui, aux fins de l'impôt sur le revenu, la résidence d'une société va essentiellement dépendre du lieu où se trouve le centre de gestion et de contrôle de l'entreprise, une question de fait. Les facteurs à prendre en compte comprennent les indices juridiques du lieu où s'exercent la gestion et le contrôle de l'entreprise (selon, par exemple, les statuts et actes constitutifs de l'entreprise). Lorsqu'une société est effectivement gérée et contrôlée par ses administrateurs selon ce que prévoient les statuts de l'entreprise, le domicile de l'entreprise¹³ est

¹² Précité, note 9.

¹³ Il convient de noter que dans la version anglaise de l'arrêt *Fundy Settlement (C.A.F.)*, la juge Sharlow n'a pas fait référence au domicile de l'entreprise, mais bien à la résidence de la société. Elle a mentionné ceci : « Where a corporation is actually managed and controlled by its directors in the manner contemplated by its governing law, the residence of a corporation usually will be determined as the place where the corporate directors exercise their management and control responsibilities. » (Notre soulignement)

généralement le lieu où les administrateurs exercent leurs responsabilités en matière de gestion et de contrôle.

[56] Il peut, cependant, ne pas en être ainsi lorsque les faits démontrent que la société n'est pas en fait gérée et contrôlée de la manière prévue par ses statuts. Il convient, à cet égard, d'examiner la nature du pouvoir décisionnel effectivement exercé par les administrateurs. Si, en matière de gestion, d'importantes décisions sont en fait prises par quelqu'un qui n'est pas administrateur de la société, il se peut que le lieu où cette personne réside ou exerce ses activités puisse être considéré comme le lieu de résidence de la société. Ainsi, par exemple, si l'on démontre que la gestion et le contrôle sont en fait exercés par un actionnaire installé dans un autre pays, il pourrait être jugé que la société est résidente du lieu de résidence de cet actionnaire : voir *Unit Construction Co. Ltd. c. Bullock*, [1960] A.C. 351. » (Notre soulignement)

La juge Sharlow a partagé la conclusion de la juge Woods de la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle le critère établi pour déterminer la résidence des sociétés était, en faisant les modifications qui s'imposent, applicable aux fiducies. Elle a mentionné ce qui suit :

« [57] La jurisprudence est rare sur la question de la détermination, aux fins de l'impôt, du lieu de résidence d'une fiducie. La juge Woods s'est livrée à un examen de cette jurisprudence et a conclu, à bon droit selon moi, à l'absence de jurisprudence établissant un critère unique qui permette de décider du lieu de résidence d'une fiducie. Elle a conclu en outre que "le critère judiciaire de la résidence qui a été établi pour les sociétés doit également s'appliquer aux fiducies, avec les modifications qui s'imposent" (motifs, paragraphe 162). Je suis de son avis, essentiellement pour les motifs qu'elle a exposés. » (Notre soulignement)

Pour appliquer le critère établi pour les sociétés aux fiducies, la juge Sharlow a fait ressortir qu'il s'agit de déterminer où le fiduciaire exerce réellement ses pouvoirs tout en précisant que cet endroit ne correspond pas nécessairement au lieu de résidence du fiduciaire. Ainsi, c'est par une analyse des faits que l'on peut déterminer où se situe le centre de gestion et de contrôle de la fiducie.

« [62] Par analogie avec l'arrêt *DeBeers*, précité, il s'agit de dire où une fiducie [traduction] "peut avoir un siège et faire des affaires", c'est-à-dire où le fiduciaire exerce en fait ses pouvoirs. Il se peut que dans la plupart des cas, le lieu de résidence du fiduciaire suffise à déterminer le lieu de résidence de la fiducie. Il en sera ainsi lorsque le fiduciaire est investi de pouvoirs de gestion et de contrôle des biens de la fiducie, et qu'il les exerce effectivement à partir de son lieu de résidence. Un critère juridique inflexible qui rattacherait *nécessairement* le lieu de résidence de la fiducie au lieu de résidence du fiduciaire, quels que soient les faits, ne serait pas, selon moi, un principe solide puisqu'il rejeterait l'idée centrale de la jurisprudence relative à la détermination du lieu de résidence aux fins de l'impôt, qui veut, justement, que la question de la résidence soit essentiellement une question de fait. J'estime par conséquent que lorsque se pose, aux fins de l'impôt, la question de la résidence d'une fiducie, il faut procéder à une analyse des faits afin de décider où est effectivement situé le centre de gestion et de contrôle de la fiducie. » (Notre soulignement)

La juge Sharlow se réfère alors aux conclusions de la juge Woods selon lesquelles il s'agit finalement de déterminer à partir de faits présentés si le fiduciaire exerce effectivement les pouvoirs de gestion et de contrôle des biens de la fiducie qui lui sont conférés par l'acte de fiducie ou si c'est plutôt une autre personne qui exerce ces pouvoirs et qui prend les décisions fondamentales au sujet de la fiducie.

« [66] Selon la juge Woods, *St. Michael Trust Corp.* n'exerçait pas les principaux pouvoirs conférés aux fiduciaires par les actes constitutifs. Son rôle consistait plutôt en fait à "signer au besoin des documents et [...] fournir des services administratifs connexes. On ne s'attendait pas à ce [qu'elle] soit chargée de prendre d'autres décisions" (par. 189). En effet, au lieu d'exercer les pouvoirs et attributions que lui conféraient les actes constitutifs des fiducies, St. Michael Trust Corp. s'en

remettait automatiquement aux recommandations de M. Dunin et de M. Garron. Il était “au départ compris que tels étaient les arrangements” (par. 194). La juge Woods a conclu que c'étaient M. Dunin et M. Garron “qui prenaient les décisions fondamentales au sujet des fiducies”, et non St. Michael Trust Corp. (par. 252). Les conclusions auxquelles la juge Woods est parvenue à cet égard se fondent sur un certain nombre de faits exposés de manière détaillée dans ses motifs¹⁴. » (Notre soulignement)

Ainsi, dans le cas où le fiduciaire n'exerce pas les principaux pouvoirs qui lui sont conférés et qu'il s'en remet aux recommandations d'une autre personne qui prend les décisions fondamentales, représentant essentiellement les décisions importantes, au sujet des biens de la fiducie, c'est cette personne qui exerce véritablement la gestion centrale et le contrôle de la fiducie.

1.3. La décision de la Cour canadienne de l'impôt – La gestion centrale et le contrôle – Influencer ou dicter – Qui prend les décisions

En première instance, dans la décision *Fiducie familiale Garron*¹⁵, la juge Woods a fait une analyse de ce que l'on devait entendre par la gestion centrale et le contrôle. Elle abordait la question comme suit :

« [170] Pour ces motifs, je conclus que le critère du centre de gestion et de contrôle doit s'appliquer aux fins de la détermination de la résidence des fiducies pour l'application de la Loi. Il peut être soutenu qu'un membre de phrase tel que “âme dirigeante et gestion” est peut-être plus descriptif, mais l'expression “centre de gestion et de contrôle” comporte l'avantage de promouvoir l'uniformité et la certitude. Il est souhaitable que le critère applicable aux sociétés et aux fiducies soit aussi similaire que les circonstances le permettent.

(4) Qu'entend-on par gestion et contrôle? » (Notre soulignement)

Influencer ou dicter

La juge Woods a alors fait référence aux décisions judiciaires qui ont traité de la question du critère de la gestion centrale et du contrôle en soulignant que le critère n'aurait été appliqué jusqu'alors que dans le contexte des sociétés. Elle a alors commenté les décisions canadiennes et du Royaume-Uni, dont l'affaire *Wood c. Holden*¹⁶, qui ont porté sur cette question. Elle a fait ressortir qu'elles dépendent fortement des faits qui leur sont propres et qu'il est difficile d'en tirer un principe si ce n'est que la preuve de l'influence exercée par un actionnaire n'est pas suffisante. Elle s'est exprimée comme suit :

« [171] Avant d'appliquer le critère de la gestion et du contrôle aux faits de la présente affaire, il est utile de se demander comment d'autres tribunaux ont abordé la question.

[172] À ma connaissance, le critère de la gestion et du contrôle n'a été appliqué, à ce jour, que dans le contexte des sociétés. Un examen des décisions judiciaires dans ce domaine donne à penser qu'il a habituellement été conclu que la gestion et le contrôle se trouvent au sein du conseil d'administration, et ce, même si des actionnaires ou d'autres personnes peuvent grandement influencer les administrateurs.

¹⁴ Dans la version anglaise de la décision, la juge Woods a mentionné « the substantive decisions respecting the Trusts ». Il s'agit essentiellement des décisions importantes.

¹⁵ Précité, note 10.

¹⁶ [2006] EWCA Civ 26, [2006] STC 443 (« *Wood* »).

[173] C'est ce qui ressort des quelques décisions canadiennes qui sont pertinentes. La décision la plus connue est peut-être bien la décision que la Cour d'appel fédérale a rendu dans l'affaire *Birmount Holdings Ltd. v. The Queen*, 78 DTC 6254, paragraphe 33. »

[...]

[180] Il est difficile, et peut-être peu sage, de donner un énoncé définitif du principe en se fondant sur des décisions judiciaires portant sur la gestion et sur le contrôle, lesquelles dépendent fortement des faits qui leur sont propres. Toutefois, il est probablement juste de dire qu'afin de conclure que ce sont les actionnaires qui exercent les fonctions de gestion et de contrôle, les tribunaux exigent généralement quelque chose de plus que la preuve de l'influence exercée par un actionnaire. » (Notre soulignement)

En ce qui concerne la décision *Wood*¹⁷, la juge Woods a pris soin de mettre en contexte la distinction qui a été faite entre le fait d'influencer et le fait de dicter les décisions dans cette affaire, et ce, en soulignant qu'il y avait de nombreux éléments de preuve qui démontraient comment les décisions étaient prises, et ce, contrairement à l'affaire devant elle¹⁸. Selon les faits propres à l'affaire *Wood*¹⁹, la Cour avait retenu que les conseils donnés au directeur général de la société par les professionnels de la firme de comptables ne liaient pas, que dans les faits les décisions ultimes lui revenaient et que personne ne lui avait dicté les décisions qu'il avait prises²⁰. Ainsi, il a été démontré que même si le directeur général avait été influencé, il n'avait pas cessé d'exercer la gestion et le contrôle.

Qui prend les décisions

Aussi, la juge Woods a fait référence à la décision rendue dans l'affaire *Smallwood and Smallwood, Trustees of the Trevor Smallwood Trust, et al. v. Commissioners for Revenue and Customs*²¹ qui a porté sur la détermination du lieu où le siège de direction effective d'une fiducie se situait selon la convention fiscale applicable dans cette affaire. Même si cette décision ne portait pas sur le critère de la gestion centrale et du contrôle comme tel, le concept de « siège de direction effective » est très proche de celui de la gestion centrale et du contrôle. La juge Woods retenait alors que cette décision est utile dans un contexte où le choix du fiduciaire est une « décision de nature purement fiscale ». Elle s'exprimait comme suit :

« [181] Quant aux décisions judiciaires qui ont été rendues dans le contexte des fiducies, il est bon d'examiner la décision *Smallwood*.

[182] L'affaire *Smallwood* se rapportait à une fiducie créée par M. Smallwood, un résident du Royaume-Uni, à son profit et au profit de sa famille. Dans le but d'éviter l'impôt britannique sur une vente d'actions par la fiducie, on avait changé de fiduciaire, pour une brève période, en désignant une société, à Maurice. Il a été soutenu que la fiducie avait droit, selon la convention pertinente, à une exemption qui est semblable à celle qui est ici en cause.

¹⁷ *Id.*

¹⁸ Voir *Fiducie familiale Garron*, précité, note 10, par. 261 et 262.

¹⁹ Précité, note 16.

²⁰ Il convient de mentionner une décision plus récente du Royaume-Uni rendue en 2017 dans l'affaire *Development Securities (No.9) Ltd. & Ors v. Revenue and Customs*, [2017] UKFTT 565 (TC) (« *Development Securities* »), dans le contexte d'un stratagème visant à éviter l'impôt qui concernait le lieu de résidence à Jersey d'une filiale d'une société mère du Royaume-Uni. Il a été démontré que le conseil d'administration de la filiale ne pouvait prendre une décision sans l'approbation de la société mère et qu'il ne faisait que ce qu'elle voulait. La Cour a alors distingué l'affaire de celle de *Wood*, précité, note 16, en faisant ressortir qu'il ne s'agissait plus d'influencer le conseil d'administration, mais plutôt de lui donner des instructions auxquelles il devait donner suite.

²¹ [2008] UKSPCS SPC00669 (« *Smallwood* »).

[183] La décision des commissaires spéciaux portait sur l'application d'une disposition de départage de la convention aux fins de la détermination de la résidence. Ce critère était le [traduction] "siège de direction effective" (le "SDE").

[184] Il a été conclu que la gestion effective était encore effectuée depuis le Royaume-Uni, et ce, bien que le fiduciaire, à Maurice, eût pris les décisions de moindre importance. Au paragraphe 140, les commissaires spéciaux ont dit que l'administration de la fiducie était désormais effectuée depuis Maurice, mais que les décisions [traduction] "cruciales"²² étaient prises au Royaume-Uni.

[185] La décision des commissaires spéciaux est utile pour l'examen qui a été fait de la gestion effective d'une fiducie lorsque le choix du fiduciaire est une décision de nature purement fiscale. » (Notre soulignement)

Avant de conclure, la juge Woods a tenu à ajouter les remarques suivantes quant au choix du fiduciaire et au rôle qu'il devait jouer :

« [264] Avant de passer à autre chose, j'aimerais faire certaines brèves remarques au sujet de la pertinence de la décision *Smallwood*.

[265] La décision *Smallwood* portait sur le lieu de la gestion effective, soit l'expression employée dans la disposition de départage de la convention pertinente. Le critère semble être fort semblable à celui de la gestion et du contrôle.

[266] À mon avis, il importe de noter que, dans l'affaire *Smallwood*, le fiduciaire, à Maurice, avait été mis en place depuis peu de temps et qu'il avait uniquement été désigné en vue de mettre en œuvre un seul achat et une seule vente d'actions. Les faits de la présente affaire sont différents à un point tel que la décision *Smallwood* n'est pas très utile. » (Notre soulignement)

Ainsi, dans cette affaire, la juge Woods a pris le soin de souligner que le fiduciaire devait simplement mettre en œuvre les décisions prises au Royaume-Uni, mais uniquement à l'égard d'une seule opération d'achat et de vente.

Avant de faire cette remarque, la juge a quand même conclu que la preuve permettait de démontrer que les décisions fondamentales au sujet des fiducies étaient prises par les bénéficiaires principaux et que c'étaient eux qui exerçaient la gestion centrale et le contrôle des fiducies, et ce, au Canada.

« [252] Compte tenu de la preuve dans son ensemble, je conclus que la gestion et le contrôle des deux fiducies se trouvaient au Canada, à savoir que c'était M. Dunin dans le cas de Summersby et M. Garron dans le cas de Fundy qui en étaient responsables. C'était eux qui prenaient les décisions fondamentales au sujet des fiducies, directement ou indirectement, par l'entremise des conseillers qu'ils dirigeaient. » (Notre soulignement)

1.4. Ce que l'on peut retenir des trois décisions rendues dans l'affaire *Fundy Settlement*

1.4.1. Qu'est-ce que la gestion centrale et le contrôle d'une fiducie

Le critère de gestion centrale et de contrôle retenu pour les sociétés est ainsi applicable pour les fiducies. Comme l'a mentionné la juge Woods dans l'affaire *Fiducie familiale Garron*²³, il ressort des décisions

²² Dans la version anglaise de la décision, la juge Woods a mentionné « the "key" decisions ».

²³ *Fiducie familiale Garron*, précité, note 10, par. 172.

judiciaires rendues au sujet des sociétés que la gestion et le contrôle se trouvent au sein du conseil d'administration.

À cet égard, l'auteur Geoffrey Loomer²⁴ a, dans ce qui suit²⁵, répertorié comment les tribunaux ont interprété cette notion en ce qui a trait aux sociétés. Il mentionne que selon les tribunaux, il ne s'agit pas des activités équivalentes aux opérations quotidiennes ni même à la gestion pratique ou à la surveillance de ces opérations, mais du plus haut niveau de contrôle. Ils se sont uniquement concentrés sur les plus hautes fonctions de contrôle, à savoir les activités de gouvernance, à l'exclusion des autres fonctions de gestion.

« Exercising central management and control is itself one aspect of carrying on business; indeed, it is what Lord Loreburn styled the “real business.” This was made plain in *San Paulo Railway*,⁹⁵ was confirmed in *De Beers*, and is undoubtedly correct as a matter of tax policy. The courts have decided that such activities are not, however, equivalent to a company's day-to-day trading operations or even to the practical management and oversight of these operations. The activities of central management and control have been variously described as the central point,⁹⁶ the paramount authority,⁹⁷ the head and brain,⁹⁸ the pivot and axis,⁹⁹ the superior and directing authority,¹⁰⁰ and other similar metaphors. HMRC describes them as “the highest level of control” of the company's business.¹⁰¹ These are the functions of corporate governance that, in accordance with British and Canadian corporate law, are usually found where a majority or totality of the board of directors meets to exercise its powers pursuant to the corporation's constitution. In the United Kingdom, a very similar approach applies to partnerships.¹⁰² For corporations, the relevant “control” is not that which is wielded by a majority shareholder or by the share-holders at large through their voting power; it is the control exercised by directors through their oversight, management, and direction of the company's affairs.¹⁰³ It is possible, as discussed below, that management and control may actually be exercised by a party other than the board of directors, such as a dominant shareholder or the directors of a parent corporation, but in the normal course one looks to the corporation's immediate directorial control.

...

What is more important for our purposes is the judicial focus on highest functions to the exclusion of other business functions. This choice of residence formulation means that a company is not resident where it carries on productive operations, even on a substantial scale, unless that is also the place where the supreme and directing authority is exercised.¹⁰⁵» (Références omises) (Notre soulignement)

Ainsi, dans le cas d'une société, on fait référence aux seules décisions de gouvernance et d'orientations stratégiques des affaires de la société qui se trouvent au niveau des administrateurs de la société qui se réunissent pour exercer leurs pouvoirs en vertu des statuts constitutifs de la société, ce qui exclut les autres fonctions de gestion.

Les auteurs Peter Aprile et Yoni Moussadji²⁶ ont fait une revue et une analyse de la notion de résidence des sociétés en droit fiscal canadien et se sont penchés sur le critère de gestion centrale et de contrôle applicable à l'égard des sociétés. Ces auteurs mentionnent que la gestion centrale et le contrôle font référence aux décisions stratégiques de gestion qui régissent ou conduisent la société. Pour comprendre ce que constituent

²⁴ Geoffrey LOOMER, « The Disjunction between Corporate Residence and Corporate Taxation: Is Improvement Possible? », (2015), vol. 63, n° 1 *Revue fiscale canadienne* 91-132, p. 111 et 112.

²⁵ *Id.*

²⁶ Peter APRILE et Yoni MOUSSADJI, *Practical insights, Corporate Residence*, Canadian Tax Insights, Tax Disputes & Resolution Center, Thomson Reuters, décembre 2022.

les décisions stratégiques d'une société, ils ont hiérarchisé les décisions d'une société en trois niveaux²⁷. Ainsi, la gestion de la société et le processus décisionnel se divisent, selon eux, en trois catégories :

- la gestion stratégique exercée par les administrateurs²⁸;
- la gestion effective ou réelle exercée par les dirigeants et les gestionnaires en accord avec la gestion stratégique ou la gouvernance;
- la gestion quotidienne des opérations.

Dans le cas d'une fiducie, selon les décisions des trois cours rendues dans l'affaire *Fundy Settlement*, il s'agit de déterminer, d'une part, les pouvoirs et la nature des pouvoirs conférés au fiduciaire et, d'autre part, qui exerce véritablement les pouvoirs de gestion et de contrôle des biens de la fiducie, à savoir qui prend les décisions fondamentales relatives à la fiducie. Puisque le rôle du fiduciaire peut participer autant à la gouvernance qu'à d'autres fonctions de gestion de celle-ci, ceci pourrait expliquer pourquoi les trois cours ne se sont pas attardées à la gouvernance ou à catégoriser les décisions de la fiducie et qu'elles ont fait prévaloir la prise de décisions fondamentales relatives à la gestion et au contrôle des biens de la fiducie comme critère plutôt que la seule gouvernance²⁹.

Par exemple, ces décisions fondamentales qui ont été retenues par la juge Woods dans l'affaire *Fiducie familiale Garron* concernaient notamment la vente des participations dans une société de gestion générant un gain substantiel, l'investissement du produit de cette vente, la distribution de sommes aux bénéficiaires et les mesures à prendre pour réduire le montant des impôts à acquitter par la fiducie. Le fiduciaire n'a exercé aucun pouvoir décisionnel relativement à ces décisions et n'a que mis en œuvre les décisions prises par les bénéficiaires principaux selon leurs instructions. Le fiduciaire n'avait pas démontré qu'il jouait un rôle actif dans la gestion de la fiducie dont l'étude des décisions importantes concernant la disposition des biens de la fiducie³⁰.

À cet égard, la juge Sharlow, en résumant les conclusions de la juge Woods, a mentionné ce qui suit :

« [...] En ce qui concerne les fiducies en cause, il était dès le départ prévu qu'en matière de décisions, les responsabilités essentielles seraient, et ont effectivement été, exercées par M. Dunin et M. Garron, et non par St. Michael Trust Corp. Par conséquent, le centre de gestion et de contrôle des fiducies se trouvait au Canada et les fiducies étaient résidentes du Canada³¹. » (Notre soulignement)

Ainsi, il ne s'agit pas tant de décisions ayant trait à la gouvernance, mais plutôt à l'exercice des responsabilités essentielles quant aux prises de décisions fondamentales au sujet de la gestion de la fiducie et du contrôle des biens de la fiducie. Dit autrement, ce n'est pas une question de gouvernance de la fiducie ni de gestion quotidienne de celle-ci, mais plutôt d'une gestion qui se situe entre ces deux niveaux. En effet, il s'agit de

²⁷ *Id.*, plus particulièrement à la page 12 où ils se réfèrent aux travaux d'un groupe de travail du Royaume-Uni ayant analysé la résidence des sociétés et les différents niveaux des décisions des sociétés.

²⁸ Ce qui correspond à la gouvernance.

²⁹ À cet égard, G. LOOMER, précité, note 24, 119, mentionnait que la décision rendue dans l'affaire *Smallwood*, précité, note 21, et celle rendue dans l'affaire *Fundy Settlement* démontraient une volonté de s'affranchir des formalités relatives à l'administration des fiducies et de déterminer la gestion concrète ou, plus précisément en anglais, le « realistic positive management ».

³⁰ Voir *Fundy Settlement (C.A.F.)*, précité, note 9, par. 66 et 70, qui reprennent certains faits.

³¹ *Id.*, s.-par. 48a. En anglais, elle a mentionné ceci : « In relation to the Trusts, the essential responsibility for decision making was intended from the outset to be exercised, and was in fact exercised, by Mr. Dunin and Mr. Garron, not St. Michael Trust Corp. »

déterminer qui prend réellement les décisions fondamentales au sujet de la fiducie, plus particulièrement quant à sa gestion et au contrôle de ses biens.

Il est clair que le rôle du fiduciaire ne peut se limiter qu'à signer des documents ou à fournir des services administratifs en assumant peu de responsabilités et donc un rôle restreint sans exercer les responsabilités essentielles quant aux décisions fondamentales relatives à la gestion et au contrôle des biens.

1.4.2. Qui exerce la gestion et le contrôle – Dicter ou influencer

Si, malgré les documents ou les actes constitutifs, les faits permettent de démontrer qu'en réalité les pouvoirs décisionnels relativement aux décisions fondamentales ne sont pas prises par le fiduciaire, mais par une autre personne, par exemple le constituant ou un bénéficiaire, le lieu de résidence de la fiducie correspond alors à l'endroit où cette personne exerce ces pouvoirs et prend ces décisions.

Selon les décisions des tribunaux, il en sera ainsi dans le cas où une autre personne que le fiduciaire dicte les actions et les décisions du fiduciaire ou usurpe les fonctions du fiduciaire. Cependant, comme la juge Woods le mentionnait dans l'affaire *Fiducie familiale Garron*³², la simple influence exercée par une autre personne sur le fiduciaire ne serait pas suffisante pour conclure que le fiduciaire n'exerce pas ses fonctions de gestion centrale et de contrôle. On pourra parler d'usurpation lorsqu'une personne autre que le fiduciaire exerce un pouvoir décisionnel en regard des décisions fondamentales.

À cet égard, dans l'affaire *Landbouwbedrijf Backx B.V. c. La Reine*³³, il s'agissait de déterminer la résidence d'une société constituée aux Pays-Bas et où la seule administratrice y résidait. La société possédait une participation dans une société agricole qui exploitait une ferme laitière au Canada dont elle avait disposé. Il s'agissait de déterminer si la société était résidente du Canada et était en conséquence redevable de l'impôt sur le gain en capital réalisé à la disposition de cette participation. Après avoir cité³⁴ les explications de la juge Sharlow dans l'arrêt *Fundy Settlement (C.A.F.)*³⁵ et avant de conclure que la société résidait au Canada, la Cour commentait le jugement *Wood* cité par la juge Woods dans l'affaire *Fiducie familiale Garron*³⁶ et mentionnait ce qui suit quant à l'usurpation du rôle de l'administrateur d'une société :

« [39] Dans le jugement plus récent *Wood v. Holden*, [2006] S.T.C. 443 (C.A. Angl.) ("*Wood*"), rendu au Royaume-Uni, une société de portefeuille avait été constituée aux Pays-Bas afin de faciliter la vente des actions d'une société exerçant ses activités au Royaume-Uni dont les actionnaires étaient également des résidents du Royaume-Uni. La société néerlandaise n'avait qu'un seul administrateur, qui signait tous les documents aux Pays-Bas. La Cour d'appel du Royaume-Uni a conclu que la société néerlandaise était une résidente des Pays-Bas parce que son centre de gestion et de contrôle s'y trouvait. Le lord juge Chadwick a indiqué ce qui suit :

[TRADUCTION]

27. À mon avis, l'analyse du droit faite par le juge était correcte. En cherchant à déterminer où se trouve "le centre de gestion et de contrôle" d'une société constituée ailleurs qu'au Royaume-Uni, il est essentiel de reconnaître la distinction entre les cas où la gestion et le contrôle de la société sont exercés par ses propres instances constitutives (le conseil d'administration ou l'assemblée générale) et les cas dans lesquels les fonctions de ces

³² Précité, note 10, par. 180, reproduit précédemment à la section 1.3.

³³ 2018 CCI 142 (« *Landbouwbedrijf* »).

³⁴ *Id.*, par. 34.

³⁵ Précité, note 9.

³⁶ Précité, note 10.

instances sont “usurpées”, en ce sens que la gestion et le contrôle sont exercés indépendamment de ces instances, ou sans en tenir compte. Et, dans le premier cas, il est essentiel de reconnaître la distinction (du moins théorique) entre le rôle d'une “personne de l'extérieur” qui conseille et propose et qui influence les décisions que les instances constitutives prennent dans l'exercice de leurs fonctions et le rôle d'une personne de l'extérieur qui dicte les décisions qui doivent être prises. Dans ce cas, une “personne de l'extérieur” est une personne qui n'est pas, elle-même, une participante au processus formel (une réunion du conseil d'administration ou une assemblée générale) par lequel l'instance constitutive concernée remplit ses fonctions. [Non souligné dans l'original.]

[40] La Cour d'appel a fait une distinction entre une [traduction] “ ‘personne de l'extérieur’ ” qui conseille et propose et qui influence les décisions” et [traduction] “une personne de l'extérieur qui dicte les décisions qui doivent être prises” par la société. C'est de cette dernière personne, [traduction] “qui n'est pas, elle-même, une participante au processus formel”, ou qui ne fait pas partie d'une [traduction] “instance constitutive”, qu'on peut dire qu'elle a “usurpé” le rôle des administrateurs *de jure*.

[41] La Cour a conclu qu'aucun élément de preuve ne révélait qu'une personne avait “usurpé” le rôle de l'administrateur néerlandais (une banque), ou plus précisément qu'une personne avait dicté la décision qu'il fallait prendre (paragraphe 41).

[42] Que la Cour adopte le terme “usurper” ou non, il est clair qu'une preuve convaincante est nécessaire pour repousser le principe bien établi selon lequel les administrateurs de jure ont la responsabilité première de la gestion et du contrôle d'une société. Une telle preuve doit clairement établir qu'une [traduction] “personne de l'extérieur” (Wood, précité) a la gestion ou le contrôle “réel” ou “indépendant”. » (Notre soulignement)

Dans l'affaire *Landbouwbedrijf*³⁷, parmi la preuve présentée, la Cour canadienne de l'impôt a fait ressortir que l'administratrice n'avait pas participé réellement aux décisions d'investir dans la société agricole ni à la décision de disposer de la participation dans la société agricole et qu'elle suivait simplement les instructions des actionnaires. Lorsqu'elle signait les documents aux Pays-Bas, elle le faisait pour mettre en œuvre une décision prise par les actionnaires au Canada.

Dans l'arrêt *Landbouwbedrijf Backx B.V. c. Canada*³⁸, la Cour d'appel fédérale confirmait la conclusion de la Cour canadienne de l'impôt en résumant la preuve qui avait été établie dans cette affaire comme suit :

« [10] Le dossier appuie la conclusion de fait de la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle les actionnaires au Canada prenaient les décisions, et non la directrice qui résidait aux Pays-Bas. Suivent des exemples d'éléments de preuve concernant la prise de décision qui ont été examinés par la Cour canadienne de l'impôt : (i) la directrice était la sœur de l'un des actionnaires; (ii) elle n'avait aucune expérience agricole ni aucune expérience antérieure des affaires; (iii) elle payait les factures pour l'appelante conformément aux instructions des actionnaires; (iv) elle signait des documents pour donner effet à des décisions prises par les actionnaires; (v) elle n'a pas participé à la décision de disposer de la participation dans la société de personnes agricole; (vi) elle n'a pas participé à des échanges importants par courriel en 2009 entre les actionnaires au Canada et leurs conseillers établis au Canada ou aux Pays-Bas ou leur comptable canadien, visant à terminer la restructuration du portefeuille familial des actionnaires à des fins de planification fiscale (motifs du jugement, par. 7 et 43; mémoire des faits et du droit de l'intimée, par. 6, 10, 31, 33 et 36). » (Notre soulignement)

Ainsi, dans cette affaire, le fait pour l'administratrice de signer les documents pour donner effet aux décisions prises par les actionnaires et auxquelles elle n'avait pas participé ne suffisait pas pour conclure qu'elle

³⁷ Précité, note 33.

³⁸ 2019 CAF 310.

exerçait la gestion centrale et le contrôle de la société, et ce, malgré le principe selon lequel l'administratrice avait en principe la responsabilité première de la gestion et du contrôle de la société. Les fonctions de l'administratrice avaient alors été usurpées.

Il convient de noter que dans cette affaire, il était clair que l'administratrice ne prenait aucune décision de gouvernance. C'étaient plutôt les actionnaires qui, par leur implication dans la gestion effective et le contrôle, ont été identifiés comme ceux qui, en matière de décisions, exerçaient réellement les responsabilités essentielles. Il n'a donc pas été question de haute gestion stratégique ou de gouvernance, mais plutôt de responsabilités essentielles en matière de décisions et de contrôle ultime des biens.

Cette décision confirme ce que la juge Woods mentionnait dans l'affaire *Fiducie familiale Garron*³⁹ à propos de la décision *Wood*⁴⁰, à savoir que même si le critère de la gestion et de contrôle semble être habituellement respecté du simple fait que les documents sont signés par les administrateurs, cela ne vaut que si personne d'autre ne dicte les actions des administrateurs qui signent⁴¹. En d'autres termes, ce n'est pas parce que l'administrateur a signé qu'il a décidé.

Il ne s'agit plus ici de s'arrêter au formalisme, il faut déterminer qui prend les décisions fondamentales exerçant ainsi véritablement la gestion et le contrôle de la fiducie.

Enfin, afin de distinguer les situations où le fiduciaire exerce réellement la gestion et le contrôle de celles où il ne les exerce pas, la juge Sharlow a souligné dans l'arrêt *Fundy Settlement (C.A.F.)*⁴² qu'il faut « tracer la ligne quelque part ».

« [67] Certains des facteurs dont il est fait état ci-dessus sont assez caractéristiques de fiducies ordinaires et, pris isolément, ne suffiraient pas à situer le centre de gestion et de contrôle des fiducies ailleurs qu'au lieu de résidence de St. Michael Trust Corp. Ainsi, par exemple, le fait que les bénéficiaires aient le droit de nommer un protecteur habilité à remplacer St. Michael Trust Corp. en nommant un autre fiduciaire est une mesure de protection qu'il est fréquent de retrouver dans les actes constitutifs d'une fiducie. À lui seul, il ne permet pas de conclure que les biens des fiducies étaient contrôlés par les bénéficiaires. Il en va de même du fait que St. Michael Trust Corp. et les bénéficiaires avaient recours aux services des mêmes conseillers ou du fait que les bénéficiaires n'hésitaient pas à conseiller St. Michael Trust Corp. et à l'inciter fermement à effectuer telle ou telle opération. En fait, même la nomination d'un fiduciaire qui ne s'y connaît guère en placements, alors que les biens de la fiducie vont devoir être investis, n'est pas nécessairement d'une grande importance à condition que le fiduciaire soit en mesure de faire appel à des conseillers et que ce soit lui, par contre, qui prenne en définitive les décisions.

[68] Cela dit, il faut bien tracer la ligne quelque part. Il y a, d'un côté, les recommandations, même fermes, que les bénéficiaires peuvent adresser au fiduciaire, en laissant cependant celui-ci libre de décider de la manière dont il convient d'exercer les pouvoirs et attributions que lui confère l'acte constitutif de la fiducie. Dans une telle hypothèse, la gestion et le contrôle de la fiducie sont exercés par le fiduciaire. Dans l'autre hypothèse, cependant, ce sont en fait les bénéficiaires qui exercent véritablement les pouvoirs et attributions prévus dans l'acte constitutif, qui assurent la gestion et le contrôle des fiducies, encartant en cela le fiduciaire en titre. Comme nous l'avons dit plus haut, la

³⁹ Précité, note 10.

⁴⁰ Précité, note 16.

⁴¹ *Id.*, par. 178, 179 et 180. Cette décision est dans le même sens que celle du Royaume-Uni rendue en 2017 dans l'affaire *Development Securities*, précité, note 20, dans laquelle il a été démontré que le conseil d'administration d'une filiale donnait suite aux instructions de la société mère. Voir *supra*, note 20.

⁴² Précité, note 9.

question de savoir dans quel cas de figure on se trouve est une question de fait qui exige que l'on tienne compte de tous les éléments de preuve.

[69] La juge Woods a pris en compte un certain nombre de faits qui seraient normalement neutres, tels l'existence d'un protecteur ou le recours aux mêmes conseillers, et, les ajoutant à un nombre considérable d'éléments de preuve touchant les circonstances de l'affaire, a conclu, compte tenu des faits constatés, que la frontière entre les deux cas hypothétiques avait été franchie. Elle pouvait, d'après moi, raisonnablement parvenir à cette conclusion. » (Notre soulignement)

1.4.3. La nature particulière de la fiducie

Il y a lieu de souligner qu'une société est une personne morale et constitue une entité juridique distincte de ses actionnaires. Son administration relève de son conseil d'administration selon ses statuts constitutifs qui sont régis par la loi en vertu de laquelle elle est constituée. Ce principe de personnalité juridique distincte serait donc prévalant dans la détermination de la gestion centrale et du contrôle de la société en ce sens qu'il permettrait, par des activités de gouvernance, de respecter la distance juridique qui doit exister entre la société, dont la gestion centrale et le contrôle relèvent des administrateurs, et ses actionnaires. C'est plus particulièrement le cas dans un contexte de multinationales, comme le souligne l'auteur Loomer :

« While *Wood v. Holden* did not involve an active global enterprise, the same reasoning has been applied to special-purpose subsidiaries of active MNEs, both before and since that decision.¹³⁷ Many legal commentators would contend that the decision in *Wood v. Holden* is unassailable on the basis of longstanding principles of company law and tax law, and various practitioners have commented on the correctness of the decision while disparaging the special commissioners' contrary opinion.¹³⁸ I have heard both British and Canadian tax practitioners remark that the special commissioners were unduly focused on the "reality" of the arrangement.¹³⁹ The upper court decisions are applauded because they respect the separate legal existence of subsidiaries and fix the residence of a subsidiary on the basis of the directorial functions of that corporation's board. Such an approach is said to favour certainty and predictability in tax planning⁴³. » (Références omises) (Notre soulignement)

Cela pourrait expliquer l'approche formaliste que les tribunaux appliquent lorsqu'ils concluent que les administrateurs exercent toujours leur rôle d'administrateur même s'ils sont fortement influencés par un actionnaire qui n'est pas un administrateur et qui leur donne des instructions. Pourvu qu'ils conservent la discrétion de ne pas suivre les instructions comme l'illustre l'affaire *Wood*⁴⁴.

Dans le cas d'une fiducie, il faut préciser qu'elle ne possède pas une existence juridique autonome et qu'elle n'est pas une personne morale dotée un conseil d'administration.

L'article 1260 du *Code civil du Québec*⁴⁵ définit la fiducie comme suit :

« 1260. La fiducie résulte d'un acte par lequel, le constituant, transfère de son patrimoine à un autre patrimoine qu'il constitue, des biens qu'il affecte à une fin particulière et qu'un fiduciaire s'oblige, par le fait de son acceptation, à détenir et à administrer. »

L'article 1261 C.c.Q. prévoit que le patrimoine fiduciaire, formé des biens transférés en fiducie, constitue un patrimoine d'affectation autonome et distinct de celui du constituant, du fiduciaire ou du bénéficiaire, sur lequel aucun d'entre eux n'a de droit réel.

⁴³ Voir G. LOOMER, précité, note 24, 118.

⁴⁴ Précité, note 16.

⁴⁵ RLRQ (« C.c.Q. »). L'institution équivalente en common law est le *trust*.

Il s'agit donc d'un patrimoine d'affectation qui peut être constitué par un constituant qui, en vertu d'un contrat⁴⁶, transfère des biens de son patrimoine au patrimoine d'affectation, affectation à une fin particulière, au bénéfice d'un ou de plusieurs bénéficiaires et qu'un fiduciaire accepte de détenir et d'administrer.

Cette distinction a été mise en lumière dans la décision de la juge Marie-Michelle Lavigne de la Cour du Québec dans l'affaire *Boettger c. Agence du revenu du Québec*⁴⁷, confirmée par la Cour d'appel du Québec dans l'arrêt *Boettger (C.A.Q.)*⁴⁸. Il sera question de ces décisions ci-dessous à la section 2.

La fiducie implique donc trois acteurs, à savoir un constituant, un fiduciaire et un bénéficiaire tous liés par un même acte constitutif, ce qui pourrait dans certains cas impliquer une certaine proximité entre eux et permettrait d'exclure l'idée d'une distance juridique formelle à respecter entre eux et une approche moins formaliste comme dans le cas d'une société.

Ainsi, il peut exister une forme d'autorité implicite ou une ascendance que le constituant ou un bénéficiaire pourrait plus facilement exercer sur le fiduciaire, par exemple dans le cas d'une fiducie personnelle ou une fiducie familiale, de telle sorte que ce seraient les bénéficiaires qui exerceraient réellement les pouvoirs prévus dans l'acte de fiducie et qui prendraient les décisions fondamentales et contrôlèrent les biens de la fiducie. Le fiduciaire ne serait alors utile que pour mettre en œuvre les décisions prises par les bénéficiaires, et ce, malgré les pouvoirs que l'acte de fiducie lui confère.

Qui plus est, le fait que le choix du fiduciaire s'inscrive dans le cadre d'une planification fiscale constitue un facteur qui doit être considéré et qui ne peut être ignoré⁴⁹. C'est ce que la Cour d'appel du Québec a confirmé, dans l'arrêt *Boettger (C.A.Q.)*⁵⁰, alors qu'elle retenait que dans cette affaire, la motivation fiscale était un fait qui constituait la toile de fond à considérer⁵¹.

C'est plus particulièrement le cas dans le contexte de planification fiscale interprovinciale⁵² où le lieu de résidence d'une fiducie dans une province particulière est recherché et déterminant. La gestion et le contrôle de la fiducie peuvent dans les faits ne pas être exercés réellement par le fiduciaire dans cette province particulière, mais plutôt par le constituant ou un bénéficiaire qui se trouvent dans une autre province où ils résident, et ce, malgré les documents relatifs à la constitution de la fiducie et la mise en place de la planification fiscale.

Par exemple, un contribuable assujéti à l'impôt du Québec peut vouloir réduire son impôt payable en choisissant de constituer une fiducie dont le fiduciaire réside dans une province où le taux d'imposition est inférieur à celui du Québec, par exemple en Alberta, et ainsi éviter l'impôt payable du Québec dont il est redevable tout en payant un impôt inférieur en Alberta.

⁴⁶ Selon l'article 1261 C.c.Q., la fiducie peut être établie par contrat, à titre onéreux ou gratuit, par testament ou, dans certains cas, par la loi.

⁴⁷ 2015 QCCQ 7517 (« *Boettger* »).

⁴⁸ Précité, note 5.

⁴⁹ Comme l'a souligné la juge Woods dans l'affaire *Fiducie familiale Garron*, précité, note 10, lorsqu'elle faisait référence à l'affaire *Smallwood* aux paragraphes 184 et 185.

⁵⁰ Précité, note 5.

⁵¹ *Id.*, par. 56.

⁵² Il peut en être de même dans un contexte de planification fiscale internationale.

Les décisions de la Cour du Québec dans l'affaire *Boettger*⁵³, confirmée par la Cour d'appel du Québec dans l'arrêt *Boettger (C.A.Q.)*⁵⁴, et l'affaire *895410 Alberta Ltd. ès qualité de fiduciaire de la fiducie Haifa c. Agence du revenu du Québec*⁵⁵ ont porté sur de telles planifications. Dans ces deux affaires, il a été décidé que le lieu de résidence des fiducies se trouvait véritablement au Québec et non en Alberta où le taux d'imposition est inférieur à celui du Québec.

⁵³ Précité, note 47.

⁵⁴ Précité, note 5.

⁵⁵ 2018 QCCQ 2581 (« *Haifa* »).

2. LA JURISPRUDENCE FISCALE QUÉBÉCOISE – LE CRITÈRE DE GESTION CENTRALE ET DE CONTRÔLE D'UNE FIDUCIE

2.1. L'affaire *Boettger c. Agence du Revenu du Québec*

La décision de la Cour du Québec

Dans l'affaire *Boettger*⁵⁶, Revenu Québec avait cotisé la Fiducie NS pour l'année d'imposition 2002 sur la base qu'elle résidait au Québec et qu'elle était assujettie à l'impôt relativement à un important dividende présumé de près de 8 999 787 \$ résultant d'un rachat d'actions d'une société appelée « Cetco ». Il s'agissait de déterminer, aux fins de l'assujettissement à l'impôt du Québec, si la Fiducie NS résidait au Québec et non en Alberta, là où, pour l'application de l'impôt albertain, elle avait déclaré le dividende présumé dans le calcul de son revenu. La preuve avait démontré que la Fiducie NS avait été créée pour des raisons fiscales afin de bénéficier notamment du taux d'impôt inférieur de l'Alberta. Le fiduciaire, Boettger, avait été choisi en 2002 dans le cadre de la mise en œuvre d'une planification fiscale, appelée « Projet », spécifiquement parce qu'il résidait en Alberta. Son constituant et sa bénéficiaire résidaient au Québec ainsi que la société, Cetco, dont le constituant était le seul actionnaire. Les actions de Cetco et des billets promissoires constatant leur rachat ont constitué les principaux actifs de la fiducie. De plus, les avocats ayant émis une opinion juridique sur les conséquences fiscales des opérations visant la création de la fiducie, soit le Projet, étaient au Québec ainsi que le comptable fiscaliste qui avait élaboré un « mémo » exposant les étapes à suivre pour mettre en place le Projet et la Fiducie NS.

Dans la décision, la juge Lavigne a pris soin de rappeler que la fiducie n'est pas une personne morale et qu'elle n'est qu'un patrimoine d'affectation. Dans ce contexte, pour décider de la résidence d'une fiducie, il faut considérer les facteurs de rattachement de tous les éléments qui la composent, à savoir un constituant, un bénéficiaire, un fiduciaire et un patrimoine. Elle s'exprimait comme suit :

« [63] Bien qu'elle soit assimilée à certains égards à un particulier ou à une société, la Fiducie NS n'est reste pas moins une création particulière, qui n'est pas une personne physique, ni un regroupement de personnes pour la poursuite d'un but commun, ni une personne morale au sens du droit civil québécois. Ceci est également vrai en Common Law.

[64] La Fiducie NS est un patrimoine d'affectation qui n'existe que pour procurer des avantages à son Bénéficiaire, mais qui bénéficie de sa propre fiscalité.

[65] Il est donc impossible de considérer ce patrimoine indépendamment des buts poursuivis par sa création et des avantages qui seront procurés aux personnes en relation avec la Fiducie NS. Ainsi, lorsque la loi considère la Fiducie NS comme un "particulier", on ne peut faire abstraction du fait que la Fiducie NS comprend un Constituant, un Bénéficiaire, un Fiduciaire et un patrimoine et qu'il faut considérer les facteurs de rattachement de tous ces éléments qui composent la Fiducie NS afin de décider de sa résidence. » (Notre soulignement)

Il en résulte qu'une application mécanique du critère de gestion centrale et de contrôle développé pour les sociétés ne peut être faite. En effet, en ce qui a trait à la fiducie, il peut exister un rapport de proximité particulier entre les acteurs impliqués contrairement à la société. Cette distinction permet de considérer la

⁵⁶ Précité, note 47.

fiducie dans son ensemble avec tout ce qui la compose, à savoir son patrimoine, ses acteurs impliqués et les facteurs qui les relie, et ce, afin de déterminer par qui et où s'exercent la gestion et le contrôle de la fiducie.

Après avoir considéré l'ensemble des faits mis en preuve, la juge Lavigne a conclu que le fiduciaire n'exerçait pas la gestion et le contrôle réel de la fiducie et qu'elle ne résidait donc pas en Alberta. Le fiduciaire ne faisait que détenir passivement les actions et exécuter les gestes élaborés dans le Projet dicté par les avocats et les comptables, et définis à l'acte de fiducie. La gestion et le contrôle de la fiducie étaient en réalité exercés au Québec. La juge Lavigne a fait le constat suivant quant au rôle du fiduciaire, du constituant et des autres intervenants.

« [82] La mission du Fiduciaire n'est pas de gérer l'actif de la Fiducie NS et de faire fructifier, mais plutôt de détenir passivement les actions et de poser les gestes élaborés dans le Projet dicté par les avocats de BCF et les comptables RCGT et définis à l'Acte de fiducie. La preuve en est que les actions privilégiées B de Cetco ont été rachetées au moment déterminé par le Projet, dans le but de payer les impôts, que le solde non utilisé a fait l'objet d'une distribution à Nancy Smith tel que prévu à l'article 2.4 de l'Acte de fiducie et qu'aucune autre transaction, à l'exception du paiement des frais du Fiduciaire et des frais légaux n'est effectuée par la Fiducie NS.

[83] La Fiducie NS est passive. Elle n'a aucune activité autre que la détention d'actions non votantes rachetables par Cetco ou par la Fiducie NS. Le Fiduciaire ne fait qu'exécuter le Projet tel que défini par les avocats et les comptables de Jean-Pierre Gibeault. Le Fiduciaire albertain n'est qu'un élément de cette planification fiscale et n'a aucun pouvoir réel de gérer et d'administrer la Fiducie NS.

[84] L'intérêt réel des personnes derrière le Projet est apparent pour tous les intervenants dans ce dossier. Le bureau de RCGT n'a pas de dossier distinct pour la Fiducie NS. Les honoraires encourus au bénéfice de la Fiducie NS sont facturés à Cetco. Les honoraires du Fiduciaire sont également payés par Cetco, Jean-Pierre Gibeault ou à même le produit de rachat par Cetco de ses actions. Les frais relatifs à la mise en place de la Fiducie NS ont été payés par Jean-Pierre Gibeault et Cetco par l'intermédiaire des avocats BCF.

[85] Tous ces faits prouvent que le contrôle réel de la Fiducie NS est entre les mains de Jean-Pierre Gibeault et de Cetco, deux résidents du Québec qui agissent par l'intermédiaire de leurs mandataires, BCF, RCGT et Roy D. Boettger. » (Notre soulignement)

L'arrêt de la Cour d'appel du Québec

Dans l'arrêt *Boettger (C.A.Q.)*⁵⁷, la Cour d'appel du Québec a confirmé la décision de la Cour du Québec selon laquelle la fiducie était résidente du Québec au 31 décembre de l'année d'imposition concernée, là où s'exerçaient réellement la gestion et le contrôle de ses activités véritables.

La Cour d'appel du Québec a au préalable souligné, quant à l'analyse à réaliser en première instance, que dans la détermination du lieu où sont exercées les activités véritables de la fiducie, l'identification de la réalité au-delà des apparences est au cœur de l'analyse. Elle a précisé les trois questions qui doivent être analysées. Pour ce faire, elle a ajouté qu'il faut différencier les opérations anodines, les simples opérations quotidiennes et une simple exécution et un accomplissement de tâches de mise en œuvre d'un projet déjà attaché, respectivement, de la gestion réelle effective, des opérations qui relèvent de la direction des affaires, de la prise d'initiative et du fait d'analyser et de faire des choix. Elle énonçait ce qui suit.

⁵⁷ Précité, note 5.

« [19] Au cœur de l'analyse : la détermination du lieu où sont effectivement exercées les activités véritables de la fiducie – l'identification de la réalité, au-delà des apparences.

[20] Il s'agissait pour la juge d'analyser la preuve administrée pour répondre aux trois questions suivantes :

- **quelles** sont les activités véritables de la fiducie?
- **qui** exerce réellement la gestion et le contrôle de ces activités véritables?
- **où** l'exercice de cette gestion et de ce contrôle se fait-il?

[21] La juge devait différencier :

- les transactions anodines de la gestion réelle effective;
- les simples opérations quotidiennes ou routinières de celles qui relèvent de la direction des affaires;
- la prise d'initiatives par rapport à une simple exécution de directives;
- le fait d'analyser et de choisir parmi diverses options du simple accomplissement de tâches de mise en œuvre d'un projet déjà ficelé.

[22] La juge devait prendre en compte l'acte constitutif de la fiducie et son contenu, certes. Aux fins de trier les faits, de distinguer entre les apparences et la réalité, elle ne pouvait se laisser aveugler cependant par le texte de cet acte si les faits et gestes concrets des uns et des autres n'en constituaient pas un fidèle reflet. Elle devait prendre en compte la réalité, ce qui s'observe sur le terrain, et non se fier aux apparences.

[23] Bref, comme l'écrit la Cour fédérale d'appel au paragr. 68 de son arrêt dans *Fundy* (reproduit au paragr.[18] du présent arrêt), la juge devait tracer la ligne selon la réalité révélée par l'ensemble de la preuve administrée. » (Notre soulignement)

De plus, la Cour d'appel du Québec a rejeté l'argument de l'appelant selon lequel la juge avait commis une erreur en prenant en compte la motivation fiscale pour déterminer qui exerçait le contrôle et la gestion des véritables affaires de la fiducie. À cet égard, la Cour d'appel du Québec a précisé que la motivation fiscale était un fait et qu'il constituait la toile de fond à prendre en compte.

« [53] Si la juge décide que la résidence de la fiducie se trouve au Québec, ce n'est pas en raison de la motivation fiscale sous-jacente à sa mise en place, mais parce que ses constats factuels démontrent que le contrôle de ses activités véritables et que la gestion de ses affaires reposent concrètement (réellement) entre les mains du constituant, et non entre celles du fiduciaire qui n'a agi, en fait, qu'à titre d'exécutant. Sa conclusion est largement étayée par la preuve administrée (voir notamment les paragr. [24], [25], [26], [27] et [28] des présents motifs).

[...]

[55] La motivation fiscale est un fait.

[56] Ce fait constitue la toile de fond à prendre en compte au sujet de la fiducie et de ses véritables activités.

[57] Pour identifier réellement et concrètement (pas simplement sur la base d'apparences) qui exerce le contrôle et la gestion des véritables affaires de la fiducie (pas simplement d'affaires anodines participant, le cas échéant, plus d'apparence que de réalité), la juge ne peut faire fi de cette toile de fond, de ce contexte.

[58] Quand vient le temps d'analyser le rôle joué au fil des semaines, des mois et des années, par les uns et les autres, et d'identifier le pouvoir réel que chacun exerce, la prise en compte de cette toile de fond est inévitable. » (Notre soulignement)

Enfin, afin de répondre aux observations de l'avocate de l'appelant selon lesquelles le jugement dans l'affaire *Boettger* était contraire à deux autres jugements rendus ailleurs au Canada, soit dans les causes *Discovery Trust v. Canada (National Revenue)*⁵⁸ et *The Herman Grad 2000 Family Trust v. Minister of Revenue*⁵⁹, la Cour d'appel du Québec a pris le soin de préciser que les enseignements de l'arrêt *Fundy Settlement* avaient été appliqués en fonction des faits particuliers de chacune des affaires. Dans l'affaire *Discovery Trust*, le juge a conclu que la résidence de la fiducie était située au lieu de résidence du fiduciaire en Alberta alors que dans l'affaire *Herman Grad*, le juge a conclu que la résidence de la fiducie se trouvait là où résidait le constituant, soit en Ontario.

La Cour d'appel du Québec a rappelé dans sa conclusion que « ce sont les faits et rien d'autre »⁶⁰ qui peuvent expliquer des résultats différents et que « [L]orsque le sort d'une affaire repose essentiellement sur les faits, on ne doit pas être surpris quand les faits ne sont pas les mêmes »⁶¹.

Dans l'affaire *Discovery Trust*⁶², il s'agissait d'une fiducie dont le fiduciaire résidait en Alberta et qui détenait essentiellement des actions dans une société de portefeuille qui détenait des actions dans une autre société. Dans l'année d'imposition en litige, la société de portefeuille lui avait distribué le produit de la vente des actions de l'autre société qu'elle détenait et qu'elle avait vendues dans l'année. La fiducie avait considéré qu'elle résidait en Alberta et y avait produit à ce titre sa déclaration fiscale pour l'application de l'impôt albertain. L'administration fiscale a plutôt considéré qu'elle était résidente de Terre-Neuve-et-Labrador et non de l'Alberta et a établi une cotisation sur cette base.

La Cour a souligné que le fiduciaire devait donner son approbation à l'égard d'opérations et que, pour ce faire, il demandait des informations à l'égard des opérations, il révisait l'acte de fiducie pour s'assurer qu'il en avait les pouvoirs et déterminait s'il y avait des conséquences négatives pour les bénéficiaires. Selon la Cour, cela pouvait paraître routinier et passif, mais c'était requis et effectué prudemment. De plus, même si le fiduciaire consultait les bénéficiaires, il ne leur avait pas délégué ses pouvoirs et n'avait pas abandonné son contrôle. Il avait conservé son indépendance en révisant les opérations, en recherchant les explications nécessaires pour qu'une décision éclairée puisse être prise et en s'assurant que la décision n'avait pas de conséquences négatives et qu'elle était dans le meilleur intérêt des bénéficiaires.

La Cour a ainsi conclu que la preuve ne permettait pas d'établir que les bénéficiaires exerçaient la gestion et le contrôle de la fiducie. L'implication du fiduciaire dans la prise de décision s'est avérée prudente et suffisante pour permettre à la Cour de conclure que le fiduciaire prenait des décisions éclairées et qu'il agissait de manière indépendante. Ce qui n'était pas le cas dans l'affaire *Herman Grad*⁶³.

⁵⁸ 2015 NLTD (G) 86 (« *Discovery Trust* »).

⁵⁹ 2016 ONSC 2402 (« *Herman Grad* »).

⁶⁰ *Boettger (C.A.Q.)*, précité, note 5, par. 71.

⁶¹ *Id.*, par. 72.

⁶² Précité, note 58.

⁶³ Précité, note 59.

Quant à cette affaire *Herman Grad*, il s'agissait de deux fiducies dont les fiduciaires résidaient en Alberta, soit une fiducie familiale discrétionnaire dont M. Grad, un résident de l'Ontario, sa conjointe et ses enfants étaient les bénéficiaires et une fiducie au profit du conjoint dont M. Grad était le constituant. Les actifs des fiducies étaient constitués d'actions de sociétés dont M. Grad était le seul gestionnaire et administrateur, de liquidités et pour la fiducie familiale d'un portefeuille de valeurs mobilières. Les fiducies ont été cotisées comme résidentes de l'Ontario aux fins de l'application de l'impôt sur le revenu de l'Ontario pour plusieurs années d'imposition entre 2006 et 2009. Il s'agissait donc de déterminer si la gestion centrale et le contrôle des fiducies étaient exercés par les fiduciaires en Alberta ou par M. Grad en Ontario.

La Cour a comparé les fiducies en cause à une société de placement de sorte que la gestion et le contrôle des fiducies se déterminaient à l'égard des décisions relatives aux placements des actifs et aux attributions aux bénéficiaires. Selon la preuve, la Cour a conclu que la gestion et le contrôle des fiducies étaient exercés en Ontario par M. Grad.

Selon la Cour, les décisions administratives prises par les fiduciaires se rapportant à des fonctions de vérification, à la préparation et à la production des déclarations fiscales, ainsi qu'à l'autorisation et au paiement d'honoraires professionnels n'étaient pas assez significatives pour compenser le fait que la gestion et le contrôle relativement aux placements et aux attributions étaient exercés par une personne autre que les fiduciaires, en l'occurrence M. Grad.

La Cour a souligné que les fiduciaires étaient des fiduciaires expérimentés, compétents et au fait de leurs obligations envers les bénéficiaires, mais qu'ils avaient peu d'expérience en matière de placements. Ainsi, pour conserver la gestion et le contrôle, les fiduciaires devaient pouvoir obtenir des conseils auprès de tiers et rester les décideurs ultimes. L'enjeu principal était de déterminer qui était le véritable décideur dans les faits.

Selon la Cour, même si les fiduciaires avaient le pouvoir de déléguer leurs fonctions relatives aux placements à un gestionnaire de placement, ils devaient démontrer qu'ils avaient exercé une supervision active des gestionnaires de placements. Ce qui comprenait, notamment, le fait d'établir des objectifs précis, de définir des critères de placements, de revoir activement les performances des placements. Ce qui n'avait pas été le cas.

Dans cette affaire, les fiduciaires avaient apparemment choisi de ne pas conserver de notes concernant les conversations qu'ils avaient eues entre eux et celles tenues avec M. Grad et les autres bénéficiaires ainsi que de leurs décisions conjointes comme fiduciaires. Ils n'avaient donc aucune preuve, autre que leur témoignage, qui démontrait qu'ils s'étaient penchés sur des questions importantes et qu'ils avaient pris des décisions éclairées et indépendantes.

Finalement, après avoir analysé les faits, la Cour a conclu que c'était M. Grad qui contrôlait et supervisait les placements et qui dirigeait et contrôlait les attributions effectuées aux bénéficiaires. En conséquence, la Cour a conclu que la gestion et le contrôle des fiducies étaient exercés par M. Grad en Ontario pour chacune des années d'imposition en litige.

2.2. L'affaire 895410 Alberta Ltd. ès qualité de fiduciaire de la fiducie Haifa c. Agence du revenu du Québec

Dans l'affaire *Haifa*⁶⁴, Revenu Québec avait établi plusieurs cotisations à l'endroit de 895410 Alberta Ltd. (« Alberta Ltd. ») en sa qualité de fiduciaire de la Fiducie Haifa (« Fiducie Haifa ») visant les années d'imposition 2001 à 2011, à l'exception de l'année d'imposition 2005. Le fondement des cotisations était que la Fiducie Haifa résidait au Québec et qu'elle était assujettie à l'impôt sur le revenu en vertu de la *Loi sur les impôts*. Pour sa part, Fiducie Haifa considérait qu'elle était résidente de l'Alberta et n'était donc pas assujettie à l'impôt sur le revenu du Québec.

Cette décision est particulièrement intéressante non seulement parce qu'elle est la deuxième décision rendue par la Cour du Québec sur le sujet depuis l'affaire *Fundy Settlement* mais aussi parce qu'elle applique la méthode à suivre énoncée par la Cour d'appel du Québec dans l'arrêt *Boettger (C.A.Q.)*⁶⁵ pour déterminer le lieu de résidence d'une fiducie. Elle mérite de s'y attarder plus amplement.

Dans son jugement, la juge Lavigne a commencé par citer les extraits⁶⁶ de la décision *Fundy Settlement* abondamment repris par les tribunaux. Elle a ensuite cité la méthode à suivre pour déterminer le lieu de la résidence de la fiducie énoncée par la Cour d'appel du Québec dans l'arrêt *Boettger (C.A.Q.)*⁶⁷. De plus elle a rappelé la nature particulière de la fiducie qui n'est qu'un patrimoine d'affectation⁶⁸ et a reformulé comment considérer ce patrimoine d'affectation dans la détermination du lieu de la résidence de la fiducie comme suit :

« [26] Il faut donc considérer ce patrimoine en regard des buts poursuivis par la création de la fiducie, des avantages qui sont procurés aux personnes en relation avec elle et des personnes qui prennent les décisions qui affectent son patrimoine et ses activités.

[27] Même lorsque la loi considère la Fiducie Haifa comme un "particulier", on ne peut faire abstraction du fait que la Fiducie Haifa comprend un constituant, plusieurs bénéficiaires, un fiduciaire et un patrimoine. Ce sont les facteurs de rattachement à ces divers éléments de la Fiducie Haifa qui détermineront le lieu [de] sa résidence. » (Notre soulignement)

La juge Lavigne a ainsi précisé que le rôle du tribunal consiste à répondre aux trois questions que comporte la méthode à suivre énoncée précédemment par la Cour d'appel du Québec, et ce, en triant les faits et en distinguant entre les apparences et la réalité. Elle mentionnait ce qui suit.

« [28] Le rôle du Tribunal est clair. Il doit trier les faits en présence, distinguer entre les apparences et la réalité pour répondre par la suite aux trois questions énoncées par la Cour d'appel dans l'arrêt *Boettger (supra)* :

- (i) quelles sont les activités véritables de la fiducie?
- (ii) qui exerce la gestion et le contrôle de ces activités véritables? et

⁶⁴ Précité, note 55.

⁶⁵ *Boettger (C.A.Q.)*, précité, note 5, par. 19 à 22 reproduits à la section 2.1.

⁶⁶ *Haifa*, précité, note 55, par. 19 et 20.

⁶⁷ *Id.*, par. 22, où elle cite les paragraphes 19 à 22 de l'arrêt *Boettger (C.A.Q.)* reproduits à la section 2.1.

⁶⁸ La juge Lavigne précisait dans la note 11 de sa décision que les paragraphes 17 à 21 et 24 à 26 sont semblables à ceux de son jugement rendu dans l'affaire *Boettger*, précité, note 47, « qui porte sur la même question et qui a été confirmé par la Cour d'appel ».

(iii) où l'exercice de cette gestion et de ce contrôle se fait-il?

[29] Après avoir soupesé l'ensemble des faits, le Tribunal est d'avis que le lieu de résidence de la Fiducie Haifa n'est pas l'Alberta, mais le Québec et ceci pour les motifs ci-après relatés. » (Notre soulignement)

Les principaux faits retenus par la juge Lavigne se résument presque textuellement comme suit⁶⁹.

- La Fiducie Haifa avait été créée au bénéfice de M. Zaffir et de sa famille. Elle avait été utilisée par M. Zaffir pour détenir des intérêts dans plusieurs projets immobiliers.
- Le rôle de la fiducie était essentiellement de servir de véhicule d'investissement pour M. Zaffir et sa famille. Celle-ci percevait les profits provenant de l'exploitation de divers immeubles, dont la plupart étaient situés au Québec. Les profits étaient par la suite versés aux bénéficiaires selon les instructions données par M. Zaffir.
- Le constituant de la fiducie était M. Marcinski, un résident du Québec. Le fiduciaire était Alberta Ltd. dont le seul actionnaire était M. Zaffir, résident du Québec. Les bénéficiaires de la fiducie, M. Zaffir, son épouse, ses enfants et leurs descendants, étaient tous résidents au Québec.
- Le gestionnaire de tous les immeubles faisant l'objet des projets immobiliers qui généraient les revenus de la Fiducie Haifa avait sa place d'affaires au Québec. Tous les immeubles étaient situés au Québec, sauf un qui était situé à Ottawa.
- La Fiducie Haifa n'avait aucun employé en Alberta ou ailleurs. Elle avait eu comme seule activité commerciale la détention indirecte d'intérêts dans des entreprises exploitant des immeubles situés pour la plupart au Québec.
- Pour les années concernées, la fiducie était une fiducie familiale au bénéfice de la famille de M. Zaffir dont tous les membres résidaient au Québec
- Le fiduciaire de la Fiducie Haifa, Alberta Ltd., était une société par actions qui avait été incorporée selon les lois albertaines le même jour que celui de la création de la Fiducie Haifa, soit le 1^{er} septembre 2000. M. Zaffir avait toujours été l'actionnaire unique du fiduciaire d'Alberta Ltd.
- Au moment de la constitution d'Alberta Ltd., son seul administrateur était une connaissance du constituant, M. Marcinski, choisie par lui. M. Zaffir ne l'a jamais rencontré. En juillet 2001, il a été remplacé par un autre administrateur, une autre connaissance de M. Marcinski, proposée par lui. M. Zaffir ne l'a rencontré qu'occasionnellement. À la suite du décès de ce deuxième administrateur, en décembre 2010, un troisième administrateur l'a remplacé. Il était un bon ami de M. Marcinski. M. Zaffir ne l'a rencontré qu'à trois reprises lors de ses passages à Montréal.
- Tous les administrateurs successifs d'Alberta Ltd., le fiduciaire de la Fiducie Haifa, étaient tous des résidents de l'Alberta.
- L'acte de fiducie donnait des pouvoirs étendus au fiduciaire Alberta Ltd. Cependant, le contrôle réel d'Alberta Ltd. restait entre les mains de M. Zaffir.

⁶⁹ Il s'agit presque textuellement des faits relatés aux paragraphes 32 à 52 de la décision *Haifa*, précité, note 55.

- En tant qu'actionnaire unique du fiduciaire Alberta Ltd., M. Zaffir nommait son administrateur. Il avait aussi le pouvoir de ne pas le réélire ou de le démettre de ses fonctions. M. Zaffir gardait donc le contrôle effectif du fiduciaire Alberta Ltd.
- Aussi, l'acte de fiducie prévoyait que M. Zaffir était le « protector » de la Fiducie Haifa. Ainsi, il pouvait destituer ou remplacer le fiduciaire Alberta Ltd. en tout temps.

La juge Lavigne a alors fait le constat⁷⁰ que même si en apparence l'administrateur unique du fiduciaire semblait contrôler ses destinées, c'était M. Zaffir qui avait au Québec le contrôle réel de la fiducie et qui, par le biais de nombreuses entités juridiques et d'une structure élaborée, gérait le portefeuille immobilier qui générait des profits pour les bénéficiaires de la fiducie.

De plus, la juge Lavigne a rajouté⁷¹ que M. Zaffir était le seul actionnaire d'Alberta Ltd., le fiduciaire, et qu'à ce titre, il avait le pouvoir de nommer ou de démettre l'administrateur d'Alberta Ltd. Ceci, jumelé au fait que M. Zaffir était aussi le « protector » de la Fiducie Haifa, était suffisant pour conclure que le contrôle effectif de la Fiducie Haifa était entre les mains de M. Zaffir, un résident du Québec.

Après avoir soupesé l'ensemble des faits, la juge Lavigne a conclu que la résidence de la Fiducie Haifa était au Québec et non en Alberta. Elle a ainsi répondu aux trois questions énoncées précédemment comme suit.

« **Les activités véritables de la Fiducie**

[80] Le rôle de la Fiducie Haifa est de détenir des intérêts dans des immeubles et des projets immobiliers, d'en recevoir les profits et de les distribuer aux bénéficiaires selon les instructions reçues de monsieur Zaffir.

[81] L'administration, la perception des revenus de loyers, l'entretien, l'amélioration et les rénovations des immeubles sont effectués au Québec par le gestionnaire, Gestion Amcor.

[82] L'administration de Fiducie Haifa est simple. Le fiduciaire Alberta Ltd. ne fait qu'encaisser la part de la Fiducie Haifa dans les profits générés par les immeubles administrés par Gestion Amcor. Alberta Ltd. redistribue ces profits aux bénéficiaires de la Fiducie Haifa selon les instructions reçues de madame Lavigueur ou monsieur Zaffir.

[83] Les activités et les dépenses de la Fiducie Haifa sont peu nombreuses : les frais de préparation des déclarations de revenus, l'administration courante par le fiduciaire, les services professionnels et le paiement des impôts.

[84] Monsieur Zaffir, par l'intermédiaire de ses sociétés, agit comme promoteur des projets immobiliers, gestionnaire et finalement investisseur par l'intermédiaire de la Fiducie Haifa avec d'autres investisseurs qu'il a recrutés.

Qui exerce réellement la gestion et le contrôle de ces activités véritables?

[85] Alberta Ltd. et son administrateur, monsieur Gartaganis, n'ont pas la gestion réelle et le contrôle de la Fiducie Haifa. C'est monsieur Zaffir qui contrôle toutes les activités immobilières qui génèrent des revenus pour la Fiducie Haifa.

[86] Toutes les décisions importantes relatives aux projets immobiliers tels que le choix de l'immeuble, les offres d'achat, le recrutement des investisseurs, le financement et la gestion au quotidien des immeubles sont prises par monsieur Zaffir, par l'intermédiaire des sociétés qu'il contrôle.

⁷⁰ *Id.*, par. 49.

⁷¹ *Id.*, par. 52.

[87] Les profits résultant des activités immobilières des projets en question transitent par la Fiducie Haifa en Alberta pour, par la suite, revenir entre les mains des bénéficiaires de la fiducie qui sont tous résidents au Québec.

Où se font la gestion et le contrôle des activités de la Fiducie Haifa?

[88] Il est manifeste que toutes les activités commerciales permettant de générer les revenus de la Fiducie Haifa sont faites au Québec, par des sociétés et des résidents du Québec, pour le bénéfice ultime de monsieur Zaffir et sa famille, dont tous les membres vivent au Québec. » (Notre soulignement)

La juge Lavigne a alors conclu comme suit :

« [89] Puisque la gestion et le contrôle effectif de la Fiducie Haifa se font au Québec, c'est dans cette province que l'impôt est payable. »

Cette décision ainsi que celles rendues dans les affaires *Boettger* et *Boettger (C.A.Q.)*⁷² ainsi que *Herman Grad*⁷³ illustrent à quel point il est important de trier les faits et de les soupeser, de distinguer les apparences de la réalité afin de déterminer, d'une part, qui exerce la gestion centrale et le contrôle des activités véritables de la fiducie et, d'autre part, où se fait l'exercice de cette gestion et de ce contrôle.

⁷² Précité, respectivement note 47 et note 5.

⁷³ Précité, note 59.

3. LA MÉTHODE À SUIVRE POUR DÉTERMINER LE LIEU DE LA RÉSIDENCE D'UNE FIDUCIE – LES TROIS QUESTIONS ÉNONCÉES PAR LA COUR D'APPEL DU QUÉBEC

L'arrêt *Boettger (C.A.Q.)*⁷⁴ de la Cour d'appel du Québec constitue la décision phare qui énonce la méthode à suivre afin de déterminer le lieu de résidence d'une fiducie, et ce, en énonçant les trois questions à résoudre pour ce faire.

Cette méthode permet de mettre en lumière les gestes et les actes d'administration et les autres éléments à considérer qui sont susceptibles de fonder ou d'influencer le lieu de résidence d'une fiducie. Cela, notamment, dans un contexte de planification fiscale interprovinciale, qu'elle soit agressive ou non, et où il s'agit de déterminer si la gestion centrale et le contrôle d'une fiducie sont réellement exercés ailleurs qu'au Québec le dernier jour de l'année d'imposition.

3.1. Quelles sont les activités véritables

Comme cela a été mentionné précédemment à la sous-section 1.4.3, la fiducie est un patrimoine d'affectation créé par un constituant qui, en vertu d'un acte constitutif, transfère des biens de son patrimoine au patrimoine d'affectation qu'il affecte à une fin particulière au bénéfice d'un ou de plusieurs bénéficiaires et dont la détention et l'administration sont acceptées par un fiduciaire⁷⁵.

Les activités véritables de la fiducie se déterminent donc en relation avec l'utilisation de ce patrimoine d'affectation. Il peut s'agir notamment de la détention d'actifs, de biens mobiliers ou immobiliers, d'actions de sociétés, d'investissement dans des valeurs mobilières, de l'exploitation d'une entreprise, de la gestion d'une activité professionnelle ou de l'exploitation de biens immobiliers.

Par exemple, dans l'affaire *Haifa*⁷⁶, les activités véritables de la fiducie étaient de détenir des intérêts dans des immeubles et projets immobiliers, d'en recevoir les profits et de les distribuer aux bénéficiaires.

3.2. Qui exerce réellement la gestion et le contrôle de ces activités véritables

Selon la Cour d'appel du Québec, la gestion et le contrôle de la fiducie correspondent à « la gestion réelle effective », aux opérations qui « relèvent de la direction des affaires », à « la prise d'initiative » et au « fait d'analyser et de choisir parmi diverses options ». Elles ne correspondent pas à des « transactions anodines », à de « simples opérations ou opérations routinières », à « une simple exécution de directives » et au « simple accomplissement de mise en œuvre d'un projet déjà ficelé »⁷⁷.

Ainsi, la grande difficulté consiste à déterminer en fonction de cette description faite par la Cour d'appel du Québec si le fiduciaire exerce réellement et concrètement la gestion et le contrôle de la fiducie et, à défaut

⁷⁴ Précité, note 5.

⁷⁵ Voir art. 1260 et suiv. C.c.Q.

⁷⁶ Précité, note 55.

⁷⁷ *Boettger (C.A.Q.)*, précité, note 5, par. 21 reproduit à la section 2.1.

par lui de l'exercer, qui l'exerce véritablement. En somme, il s'agit de déterminer qui contrôle réellement les biens qui constituent le patrimoine d'affectation de la fiducie⁷⁸.

La Cour d'appel du Québec précisait que même s'il faut prendre en compte l'acte constitutif de la fiducie et son contenu, il faut distinguer entre les apparences et la réalité dans le tri des faits et ne pas s'arrêter à ce que prévoit l'acte constitutif si les faits et gestes n'en sont pas le reflet fidèle⁷⁹. Il faut donc aller au-delà des documents et vérifier si la réalité et les faits correspondent à ce que les documents voudraient laisser entendre.

Ainsi, à partir des jugements rendus dans les affaires *Fundy Settlement*, *Boettger*, *Discovery Trust*, *Herman Grad* et *Haifa*⁸⁰, les facteurs suivants⁸¹ pourraient permettre de distinguer la personne qui exerce réellement la gestion et le contrôle de la fiducie de celle qui ne l'exerce pas.

Il y a lieu de noter que certains facteurs qui suivent recourent sensiblement la même réalité, mais ils sont tous tirés tels quels de la jurisprudence.

Facteurs jurisprudentiels qui pourraient permettre d'identifier la personne, soit le fiduciaire ou une autre personne, qui exerce réellement la gestion et le contrôle de la fiducie

Selon la jurisprudence, une personne donnée pourrait être considérée comme exerçant réellement la gestion et le contrôle de la fiducie si elle :

- effectue la gestion réelle et effective des opérations;
- joue un rôle actif dans la gestion effective des opérations;
- effectue des opérations qui relèvent de la direction des affaires;
- prend des initiatives;
- fait les analyses et fait les choix parmi diverses options concernant le patrimoine et les activités de la fiducie;
- prend ou recherche l'information nécessaire pour prendre les décisions fondamentales ou importantes ou donner son approbation;
- prend véritablement et ultimement les décisions fondamentales ou importantes quant au contrôle des biens et aux activités de la fiducie;
- prend véritablement les décisions relatives aux distributions aux bénéficiaires.

⁷⁸ Dans la décision de première instance *Boettger*, précité, note 47, la juge Lavigne a fait référence au contrôle réel de la fiducie dans sa conclusion énoncée au paragraphe 85, lequel est reproduit précédemment à la section 2.1.

⁷⁹ *Boettger (C.A.Q.)*, précité, note 5, par. 22 reproduit à la section 2.1.

⁸⁰ Précité, notes 3, 5, 9, 10, 47, 55, 58 et 59.

⁸¹ Il ne s'agit pas d'une liste exhaustive.

*Facteurs jurisprudentiels qui pourraient permettre de conclure que le fiduciaire n'exerce pas réellement la gestion et le contrôle de la fiducie*⁸²

Le fiduciaire ne pourrait prétendre exercer réellement la gestion et le contrôle de la fiducie si, entre autres, il :

- ne joue qu'un rôle limité en effectuant que des prestations de services administratifs;
- n'exerce aucun pouvoir décisionnel et ne prend pas de décisions fondamentales ou importantes relatives aux activités de la fiducie;
- n'effectue que des transactions anodines;
- n'exécute que de simples opérations ou des opérations routinières;
- accepte de s'en remettre automatiquement aux recommandations d'une autre personne, par exemple du constituant, d'un bénéficiaire ou de leur mandataire;
- ne fait qu'exécuter simplement des directives ou des instructions du constituant, d'un bénéficiaire ou de leur mandataire;
- ne joue qu'un rôle routinier à moins que les faits ne démontrent qu'il a conservé son indépendance et qu'il n'a pas abandonné son contrôle⁸³;
- ne joue pas un rôle actif dans l'analyse et l'étude des décisions importantes et ne demande pas d'informations à cet égard;
- se fait dicter les décisions à prendre plutôt que se faire influencer⁸⁴;
- ne fait qu'accomplir des tâches de mise en œuvre d'un projet déjà ficelé ou d'une planification fiscale élaborée par des avocats et des fiscalistes;
- ne joue qu'un rôle passif;
- a peu d'expertise en matière de gestion des biens ou de placements, à moins qu'il ne soit en mesure de faire appel à des conseillers et qu'il prenne à la fin les décisions;
- a délégué ses fonctions à des gestionnaires de placements sans exercer une supervision active des gestionnaires de placements;
- est une société dont l'unique actionnaire est le bénéficiaire principal de la fiducie, celui qui nomme l'administrateur de la société fiduciaire et le « protecteur » ayant le pouvoir de destituer et remplacer le fiduciaire;
- doit faire les distributions à la demande des bénéficiaires.

⁸² L'ensemble de ces facteurs n'a pas à être présent.

⁸³ Comme dans l'affaire *Discovery Trust*, précité, note 58.

⁸⁴ Une simple influence, ce n'est pas suffisant.

Autres facteurs à prendre en compte

Les éléments suivants pourraient permettre de démontrer que le fiduciaire n'exerce pas réellement la gestion et le contrôle de la fiducie :

- l'intérêt financier important de l'acteur principal (Fundy) porte à conclure qu'il contrôle la fiducie;
- la création de la fiducie fait partie d'une planification fiscale;
- le lieu de résidence du fiduciaire n'est qu'un élément d'une planification fiscale et il n'a aucun pouvoir réel de gérer ou d'administrer la fiducie;
- le fiduciaire n'est pas vraiment informé de la planification, des opérations et des mesures prises ou à prendre qu'il doit ratifier;
- l'expertise, la compétence et l'expérience du fiduciaire ne sont pas des éléments importants;
- le fiduciaire n'est pas rencontré avant sa nomination et n'est pas connu du constituant ou du bénéficiaire principal;
- les gestes que le fiduciaire a le droit de poser sont balisés dans l'acte de fiducie;
- les conseillers financiers et fiscaux du fiduciaire sont les mêmes que ceux des bénéficiaires⁸⁵;
- le bénéficiaire principal ou les bénéficiaires ont le droit de nommer le protecteur habilité à remplacer le fiduciaire⁸⁶;
- le fiduciaire n'a pas conservé de notes ou de documents concernant ses conversations démontrant qu'il s'est penché sur les questions importantes et qu'il a pris en conséquence des décisions de manière indépendante;
- les autres acteurs de la fiducie sont liés ou ont un lien de dépendance;
- les autres acteurs de la fiducie ont une ascendance sur le fiduciaire;
- il n'existe pas de preuve documentaire démontrant que le fiduciaire participait aux affaires de la fiducie;
- il n'existe pas de dossier distinct pour la fiducie chez les conseillers professionnels concernés (comptable, avocat, fiscaliste ou gestionnaire de portefeuille) fournissant des services à la fiducie et leurs honoraires sont facturés au constituant ou à une société dont il est l'actionnaire unique;
- les honoraires du fiduciaire sont payés par le constituant ou par une société dont il est l'actionnaire unique ou par un bénéficiaire;
- tout autre élément apparenté ou semblable.

⁸⁵ Selon la juge Sharlow dans l'arrêt *Fundy Settlement (C.A.F.)*, précité, note 9, par. 67 et 69, il s'agit d'un facteur qui, pris isolément serait normalement neutre, mais ajouté à d'autres éléments peut permettre de conclure que le fiduciaire n'exerce pas la gestion et le contrôle de la fiducie.

⁸⁶ *Supra*, note 85.

3.3. Où se font la gestion et le contrôle des activités

Une fois que les activités véritables de la fiducie sont identifiées ainsi que la personne qui exerce réellement la gestion et le contrôle de ces activités, il reste à localiser où cette gestion et ce contrôle se font, et ce, le dernier jour de l'année d'imposition. Cette question temporelle doit également être déterminée, et ce, en vertu de la disposition d'assujettissement de la fiducie⁸⁷.

Comme la Cour d'appel du Québec l'a souligné dans l'arrêt *Boettger (C.A.Q.)*⁸⁸, il ne faut pas se laisser aveugler par le texte de l'acte constitutif si les faits et gestes concrets des acteurs n'en sont pas un reflet fidèle. Et il faut tenir compte de la réalité, de ce qui s'observe sur le terrain et ne pas se fier aux apparences.

De plus, comme le mentionnait la juge Lavigne dans l'affaire *Haifa*⁸⁹, ce sont les facteurs de rattachement au constituant, aux bénéficiaires, au fiduciaire, les acteurs de la fiducie, ainsi qu'au patrimoine de la fiducie qui déterminent le lieu de résidence de la fiducie.

La juridiction dans laquelle réside une fiducie est donc fonction de la localisation des faits et gestes de ces acteurs qui matérialisent ou concrétisent l'exercice de la gestion et du contrôle de la fiducie et qui permettent d'établir l'endroit où elle réside.

Ainsi, il s'agit de déterminer où sont survenus les faits et gestes concrets des acteurs de la fiducie ainsi que ceux concernant son patrimoine. Pour ce faire, il faut situer cet endroit à partir de ces éléments qui les rattachent à ce lieu.

*Facteurs qui permettent d'établir l'endroit où la gestion et le contrôle se situent*⁹⁰

Les facteurs suivants pourraient permettre de rattacher la gestion et le contrôle de la fiducie à l'endroit où ils se situent réellement :

- lieu de résidence du constituant;
- le lieu de résidence des bénéficiaires;
- l'endroit où se trouvent les biens de la fiducie, par exemple les immeubles;
- l'endroit où réside la société dont les actions font partie du patrimoine de la fiducie;
- l'endroit où sont faites les activités commerciales permettant de générer les revenus de la fiducie;
- l'endroit où résident les sociétés et les personnes permettant de générer les revenus de la fiducie;
- l'endroit où sont prises les décisions fondamentales ou importantes relatives aux activités de la fiducie;
- l'endroit où sont exécutés les services professionnels, de conseils ou administratifs rendus à la fiducie;

⁸⁷ Prévus au premier alinéa de l'article 22 L.I.

⁸⁸ Précité, note 5, par. 22 reproduit précédemment à la section 2.1.

⁸⁹ Précité, note 55, par. 27 reproduit précédemment à la section 2.2.

⁹⁰ Il ne s'agit pas d'une liste exhaustive.

- l'endroit où se trouve le bureau des avocats, des comptables, des fiscalistes qui agissent dans le cadre de la gestion de la fiducie;
- la fiducie n'a pas d'activité économique ni d'employé à l'endroit où elle prétend résider et exercer sa gestion et son contrôle;
- le lieu de résidence du fiduciaire constitue un élément d'une planification fiscale et il est à un endroit où il n'y a aucune activité économique ni d'employé.

C'est donc en constatant ou observant la présence au Québec ou ailleurs de tels facteurs, de certains d'entre eux, de facteurs semblables, selon les faits particuliers propres à la fiducie, qu'il est possible d'établir le lieu de résidence de la fiducie au Québec ou ailleurs.

Bref, c'est un ensemble de facteurs qui pourra marquer le point de bascule en faveur d'une juridiction ou d'une autre.

Où se font la gestion et le contrôle des activités le dernier jour de l'année d'imposition

À cet égard, il convient de noter que selon le premier alinéa de l'article 22 L.I., la fiducie est assujettie à l'impôt sur le revenu du Québec si elle y réside le dernier jour de l'année d'imposition.

Pour établir l'endroit et le moment où la résidence de la fiducie se situe, certains pourraient prétendre qu'il ne s'agit que d'isoler l'endroit où se sont produits des gestes ou des faits concrétisant une gestion ou un contrôle, et ce, le dernier jour de l'année d'imposition.

Cependant, il ressort des décisions et des arrêts examinés dans le présent texte qu'il n'apparaît pas possible d'établir la résidence d'une fiducie sur la base de la présence de la personne qui exerce la gestion et le contrôle à un endroit précis uniquement le dernier jour d'une année d'imposition, et ce, tout en ignorant les faits et les circonstances qui se sont produits tout au long de cette année ou même après. En d'autres termes, c'est toute la trame factuelle étalée durant toute l'année d'imposition qui sert à déterminer dans quelle juridiction la fiducie réside le dernier jour de cette année.

Dans l'affaire *Fiducie familiale Garron*⁹¹, la juge Woods mentionnait que pour déterminer le lieu de résidence de la fiducie à un moment donné, il est approprié d'examiner les faits et les circonstances non seulement à ce moment donné, mais aussi sur une période plus longue. Elle s'exprimait comme suit dans le cas particulier où il fallait déterminer le lieu de résidence au moment de la disposition des actions :

« [188] Le moment pertinent auquel il faut établir la résidence est celui où les fiducies ont disposé des actions. Il est approprié d'examiner les faits et les circonstances qui existaient à ce moment-là, mais il est également utile de les examiner sur une période plus longue. Cependant, j'ai accordé peu de poids aux circonstances et aux faits postérieurs à l'établissement des cotisations. »

Le passage suivant de la Cour d'appel du Québec dans l'arrêt *Boettger (C.A.Q.)*⁹² permet aussi d'affirmer que l'on ne peut déterminer le lieu de résidence d'une fiducie en limitant l'analyse du rôle joué par les acteurs sur une seule journée :

⁹¹ Précité, note 10.

⁹² Précité, note 5.

« [58] Quand vient le temps d'analyser le rôle joué au fil des semaines, des mois et des années, par les uns et les autres, et d'identifier le pouvoir réel que chacun exerce, la prise en compte de cette toile de fond est inévitable. »

Dans l'affaire *Herman Grad*⁹³, le juge ne s'est pas limité à la dernière journée de chaque année d'imposition concernée dans son analyse. Il a pris le soin de préciser que pour chaque année, M. Grad exerçait la gestion et le contrôle de la fiducie pendant chaque année d'imposition⁹⁴.

Ainsi, l'exercice de la gestion et du contrôle d'une fiducie s'inscrit dans un continuum. L'endroit où ils sont exercés et le moment auquel ils le sont ne peuvent être déterminés en limitant l'analyse des faits et des circonstances qui se produisent lors d'une seule journée.

Par analogie avec un particulier, dont l'assujettissement dépend de l'endroit où il réside le dernier jour de l'année d'imposition, les liens résidentiels applicables ne peuvent non plus s'établir instantanément en une seule journée, mais plutôt dans un continuum qui évalue et voit à localiser les liens économiques, sociaux et familiaux.

Ainsi, ce n'est pas parce que la personne qui exerce la gestion et le contrôle de la fiducie se retrouve le dernier jour de l'année d'imposition dans une autre province que le Québec et qu'elle y matérialise une décision ayant trait à sa gestion que l'on peut conclure que le lieu de résidence de la fiducie est dans cette province si cette personne réside au Québec et y exerce habituellement la gestion et le contrôle de la fiducie.

⁹³ Précité, note 59.

⁹⁴ *Id.*, par. 219, 224, 230, 236, 239, 243 et 247. Plus précisément, le juge utilise en anglais le mot « during » l'année concernée.

CONCLUSION

Selon le premier alinéa de l'article 22 L.I., une fiducie est assujettie à l'impôt sur le revenu du Québec si elle y réside le dernier jour de l'année d'imposition. Dans un contexte d'assujettissement à l'impôt du Québec, la détermination du lieu de résidence d'une fiducie est donc un enjeu majeur. La *Loi sur les impôts* ne prévoit pas de règle permettant de déterminer la résidence d'une fiducie. Il faut donc s'en remettre à la jurisprudence fiscale.

La détermination du lieu de résidence d'une fiducie a été clarifiée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Fundy Settlement*⁹⁵ en établissant que le critère applicable pour déterminer le lieu de résidence d'une fiducie est tout comme pour une société l'endroit où sont exercées ses activités véritables, soit à l'endroit où s'exercent véritablement sa gestion centrale et son contrôle. Et il ne correspond pas nécessairement à l'endroit où réside le fiduciaire.

Il s'agit de déterminer qui exerce véritablement et réellement les pouvoirs de gestion et de contrôle des biens de la fiducie et prend les décisions fondamentales au sujet de la fiducie. On fait alors référence à la gestion réelle effective et au contrôle de la fiducie en regard de ses activités véritables et de ses biens.

Une fois que la personne qui exerce réellement la gestion et le contrôle de la fiducie est identifiée, il faut déterminer où cette gestion et ce contrôle se font, et ce, le dernier jour de l'année d'imposition. Ainsi, l'exercice de la gestion et du contrôle d'une fiducie s'inscrit dans un continuum. L'endroit où ils sont exercés et le moment auquel ils le sont ne peuvent être déterminés en limitant l'analyse sur les seuls faits et circonstances qui surviennent le dernier jour de l'année d'imposition. L'analyse doit s'effectuer sur une plus longue période. Plus précisément, c'est toute la trame factuelle étalée durant toute l'année d'imposition qui sert à déterminer dans quelle juridiction la fiducie réside le dernier jour de cette année.

La détermination du lieu de résidence d'une fiducie est ainsi essentiellement une question de fait. Si l'administration fiscale québécoise veut remettre en cause le lieu de résidence d'une fiducie qui déclare résider ailleurs qu'au Québec, elle se doit d'établir une cotisation fondée sur une trame factuelle qui permet de démontrer que son lieu de résidence est au Québec⁹⁶.

Puisque ce sont les acteurs concernés, à savoir le constituant, le fiduciaire et le bénéficiaire qui sont maîtres des faits, l'administration fiscale est nécessairement en déficit informationnel quant à la situation fiscale véritable de la fiducie, et plus particulièrement quant à son lieu réel de résidence. L'administration fiscale se trouve ainsi dans une situation défavorable, et ce, même si la cotisation jouit de la présomption de validité.

À l'égard du critère de la gestion centrale et du contrôle applicable aux sociétés, l'auteur Brian J. Arnold⁹⁷ soulignait ceci :

⁹⁵ Précité, note 3.

⁹⁶ Voir à ce sujet Agathe SIMARD (2021), *La vérification en temps de pandémie - Présomption de validité de la cotisation et renversement du fardeau de preuve*, Cahier de recherche 2021-05, Chaire en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke.

⁹⁷ Brian J. ARNOLD, « A Tax Policy Perspective on Corporate Residence », (2003), vol. 51, n° 4 *Revue fiscale canadienne* 1559-1566, p. 1564.

« Because of the intensity factual nature of the test and control of information by the taxpayers, the tax authorities are in a non-win situation. ... the tax authorities have enormous difficulty collecting the necessary information to prove the case... »

Il qualifiait même ce critère d'outil de planification fiscale. Ces commentaires sont tout aussi pertinents en ce qui concerne les fiducies.

Le critère jurisprudentiel de gestion centrale et de contrôle peut faciliter l'évitement fiscal et ainsi participer à l'érosion de l'assiette fiscale québécoise. En conséquence, l'assiette fiscale québécoise ne repose pas sur une base solide, mais dépend plutôt d'une question de fait. Les faits qui permettent d'établir la résidence d'une fiducie sont plus difficiles à arrêter que ceux pour établir la résidence d'un particulier qui reposent, eux, sur des faits plus facilement observables que sont les liens économiques, familiaux et sociaux.

Dans un contexte où il est nécessaire de protéger l'assiette fiscale québécoise et de préserver son intégrité, il pourrait être approprié que le ministère des Finances du Québec introduise une présomption de résidence pour les fiducies qui résident ailleurs au Canada. Elle pourrait être semblable à celle applicable aux fiducies qui ne résident pas au Canada tout en faisant les adaptations nécessaires afin de tenir compte du contexte interprovincial. Des mesures d'allègement pourraient également être prévues afin d'éviter la double imposition.

Ainsi, dans la continuité du Plan d'action pour assurer l'équité fiscale du ministère des Finances du Québec⁹⁸, une telle présomption pourrait faire en sorte que les acteurs concernés derrière une fiducie et qui résident au Québec paient leur juste part.

⁹⁸ QUÉBEC, ministère des Finances, *Plan économique du Québec – Paradis fiscaux : Plan d'action pour assurer l'équité fiscale*, 10 novembre 2017.