

NOTE DE RECHERCHE

La rectification en droit civil québécois : une question d'interprétation

No 2023/02

Vincent Beaupré

06 octobre 2023



BOURSE D'EXCELLENCE POUR LA PRÉPARATION ET LA PUBLICATION D'UNE NOTE DE RECHERCHE

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques offre la possibilité aux étudiantes et étudiants sélectionnés d'obtenir une bourse pour souligner la qualité d'un essai, d'une part, et de permettre sa transformation en vue d'une publication sur le site de la Chaire, d'autre part, et sous la forme d'une note de recherche.

Vincent Beaupré, LL. B., M. Fisc, a rédigé cette note de recherche pour la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke.

L'auteur remercie la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques pour le soutien financier qui a rendu possible la réalisation de cette étude.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

École de gestion, Université de Sherbrooke

2500, boulevard de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

cffp.eg@usherbrooke.ca

L'Association de planification fiscale et financière (APFF) et la Chaire en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke ont convenu de publier ce texte à la fois dans la Revue de planification fiscale et financière et comme « note de recherche » dans les documents de la Chaire. La référence complète dans Revue de l'APFF est : Vincent BEAUPRÉ, « La rectification en droit civil québécois : une question d'interprétation », (2023), vol. 43, n°3, *Revue de planification fiscale et financière*.

Merci de citer ainsi :

Beaupré, Vincent « La rectification en droit civil québécois : une question d'interprétation », *Note de recherche* 2023-02, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 2023, 28 p.

PRÉCIS

Le recours en rectification de contrats dans le contexte de planifications fiscales est possible en droit civil québécois sur le fondement de l'article 1425 du *Code civil du Québec* : c'est une question d'interprétation. Dans les provinces de common law, le recours en rectification est un recours en *equity*. L'auteur explique les différences et les similarités entre ces deux recours. Il se penche ensuite sur la question de savoir si, au Québec, la Cour canadienne de l'impôt peut, dans le cadre de l'appel d'une cotisation fiscale établie par le ministre du Revenu national, interpréter un contrat en fonction des principes d'interprétation du droit civil québécois et le rectifier au besoin. L'auteur souligne par ailleurs qu'une rectification, qu'elle soit demandée en *equity* ou en droit civil québécois, ne permet pas d'éviter une obligation fiscale qui découle de l'application ordinaire d'une loi fiscale à des opérations librement consenties.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	1
1. Le recours en rectification	3
1.1 La rectification, mesure fondée sur l' <i>equity</i> dans les provinces de common law.....	3
1.2. La rectification en droit civil québécois.....	7
1.3. Comparaison des recours	13
2. Le pouvoir des cours.....	16
2.1. Les pouvoirs de la Cour canadienne de l'impôt	16
2.2. Le pouvoir résiduaire des cours supérieures.....	20
2.3. La nature essentielle du litige détermine la compétence de la Cour.....	23
3. Les éléments en faveur d'une contestation unique devant la cour canadienne de l'impôt	24
3.1. La rectification en droit civil québécois : une simple opération d'interprétation.....	24
3.2. Une possibilité au regard de la jurisprudence moderne	25
Conclusion.....	28

INTRODUCTION

Une bonne planification fiscale est essentielle aux particuliers, entrepreneurs et entreprises qui désirent organiser leurs affaires afin de pleinement profiter des avantages fiscaux offerts. Or, il arrive qu'une erreur de rédaction ou de mise en œuvre commise par des conseillers fiscaux, même d'expérience, ait l'effet inverse de la planification envisagée par le client qui est généralement profane en la matière. Mais que faire lorsqu'une telle erreur cause une discordance aussi importante entre l'intention commune des parties (le *negotium*) et le contrat écrit qui constate cet accord de volonté (l'*instrumentum*)?

Lorsque le contrat, en ses termes, est clair et sans équivoque, la jurisprudence et la doctrine nous enseignent qu'il n'est guère adéquat de procéder à une interprétation de celui-ci¹. Malgré une lecture non ambiguë de l'écrit, il est possible que la volonté déclarée par l'*instrumentum* ne reflète pas la volonté réelle des parties et qu'il y ait alors lieu à interprétation². Heureusement, le courant jurisprudentiel des dernières décennies milite en faveur d'une interprétation contractuelle qui contraint la cour à prendre en considération les circonstances entourant la formation d'un contrat écrit. Lors d'un tel exercice, la cour est appelée à « interpréter le contrat dans son ensemble, en donnant aux mots y figurant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec les circonstances dont les parties avaient connaissance au moment de la conclusion du contrat »³.

Cette approche s'avère toutefois inefficace lorsque les conditions mêmes de l'instrument écrit doivent être changées de façon importante afin de refléter la volonté des parties. Dans une telle situation, l'unique solution offerte aux contribuables est le recours en rectification, lequel permet d'obtenir les effets initialement souhaités au moment de la conclusion du contrat.

Durant les dernières décennies, la jurisprudence relative au recours en rectification s'est développée de façon importante, et ce, principalement dans les provinces de common law. Ce n'est que récemment que ce sujet a pris un élan majeur au sein du droit civil de la province de Québec. En tenant compte de ces développements, nous croyons pertinent de nous interroger sur la compétence des tribunaux en la matière. Nous chercherons à déterminer si la Cour canadienne de l'impôt peut se prononcer sur la rectification d'un écrit en fonction du droit civil québécois, dans le cadre d'un appel interjeté par un contribuable d'une cotisation établie à son égard. Plus précisément, nous tenterons d'évaluer la possibilité pour un contribuable de s'adresser uniquement à la Cour canadienne de l'impôt pour contester une cotisation sur la base de l'entente réelle intervenue entre les parties plutôt que sur la base de l'instrument écrit.

Pour ce faire, nous nous pencherons, dans un premier temps, sur le concept de rectification de contrats. Nous traiterons ainsi des cas où le recours en rectification vise des conventions ayant des incidences fiscales imprévues dans les cotisations qui sont établies par les autorités fiscales et auxquelles le contribuable s'oppose. Nous effectuerons tout d'abord un survol de la réparation en *equity* qu'est la rectification dans les provinces de common law. Un bref historique judiciaire de ce recours en matière fiscale nous permettra d'en

¹ *Banque nationale de Grèce (Canada) c. Katsikonouris*, [1990] 2 R.C.S. 1029 (« *Banque nationale de Grèce* »).

² *Sobeys Québec inc. c. Coopérative des consommateurs de Ste-Foy*, 2005 QCCA 1172, par. 47-50 (« *Sobeys* »).

³ *Sattva Capital Corp. c. Creston Moly Corp.*, 2014 CSC 53, par. 47 (« *Sattva* »).

dégager les critères d'application. Il sera ensuite question des récents développements du concept de rectification en droit civil québécois. Une revue de la jurisprudence en matière d'interprétation de contrats nous mènera à l'émergence de la rectification, au Québec, sur le fondement de l'article 1425 du *Code civil du Québec* (« C.c.Q. »). Nous serons alors en mesure de relever les conditions établies par les tribunaux pour accorder une telle demande au Québec. Enfin, nous ferons un bref exposé des différences et des similarités entre le recours en *equity* et le recours en droit civil québécois.

Nous procéderons, dans un deuxième temps, à l'analyse des pouvoirs et de la compétence des tribunaux en la matière en commençant par la Cour canadienne de l'impôt. Plus précisément, nous évoquerons tout d'abord l'application du droit privé provincial dans le cadre des litiges dont cette cour est saisie, puis nous examinerons le cadre d'interprétation de contrats selon les deux régimes juridiques que sont la common law et le droit civil québécois. L'examen de ces questions nous mènera à constater l'absence de compétence en *equity* de la Cour canadienne de l'impôt. La réflexion se poursuivra par l'analyse du pouvoir résiduaire des cours supérieures. Celle-ci sera axée principalement sur la compétence de la Cour supérieure du Québec à traiter des questions de droit civil québécois.

Finalement, nous concluons que la Cour canadienne de l'impôt dispose de la compétence nécessaire, en vertu du droit civil québécois, pour rejeter un écrit non conforme à la volonté des parties et pour tenir compte de l'accord réel, tel qu'étayé par la preuve, lorsqu'elle examine un appel de cotisation fiscale.

1. LE RECOURS EN RECTIFICATION

Parmi les principes qui sous-tendent le domaine du droit fiscal, nous trouvons la prémisse voulant que toute conséquence fiscale découle des rapports juridiques établis par les contribuables ou des opérations juridiques dont ils ont convenu⁴. Ainsi, les tribunaux saisis de ces causes ont longtemps fait primer la forme des actes juridiques et rejeté des preuves d'intention visant à corriger des documents clairs et sans équivoque⁵. Devant cette fermeture de la part des tribunaux et en l'absence de dispositions dans *Loi de l'impôt sur le revenu*⁶ qui permettraient la modification rétroactive d'une entente entraînant de nouvelles conséquences fiscales, les contribuables ont trouvé la solution au sein du droit privé de leur province. Dans les provinces de common law, la réparation en *equity* qu'est la rectification permet aux juges des cours supérieures de pallier ce manque de flexibilité. Au Québec, ce sont les règles régissant les contrats et leur interprétation, et plus particulièrement l'article 1425 C.c.Q., qui ont permis les récents développements du recours en rectification, celui-ci permettant de modifier les termes d'un instrument écrit de façon à le faire correspondre à l'intention initiale des parties.

1.1 LA RECTIFICATION, MESURE FONDÉE SUR L'EQUITY DANS LES PROVINCES DE COMMON LAW

La common law est, au Canada, un système juridique qui tire ses principes des décisions rendues par les tribunaux judiciaires. Parmi les principes qui guident les tribunaux dans l'issue des litiges dans les provinces de common law, il y a les principes d'*equity*.

Historiquement, l'*equity* est un système qui s'est développé en parallèle à la common law avec l'objectif de remédier aux lacunes de cette dernière en offrant une solution basée sur un idéal de justice⁷ et en essayant de prévenir des effets iniques. Il n'en demeure pas moins que l'*equity* a un caractère limitatif. Cela est notamment attribuable au pouvoir discrétionnaire qu'ont les tribunaux d'accorder une réparation et aux exigences établies par certains principes d'*equity*. Ceux-ci partent généralement de l'idée que la personne qui fait appel à l'*equity* doit être « sans reproche » et « doit agir selon les principes de l'*equity* »⁸. C'est dans cette optique que le recours en rectification est considéré comme la réparation en *equity* qui permet la correction d'une erreur à l'intérieur même d'un instrument écrit lorsque les conditions indiquées dans celui-ci diffèrent des conditions originellement convenues par les parties.

Une revue de la jurisprudence qui s'est développée dans les provinces de common law autour du concept de la rectification nous permettra d'en dégager les principaux critères d'application et d'offrir une comparaison avec le pendant civiliste de la rectification.

⁴ *Groupe Jean Coutu (PJC) inc. c. Canada (Procureur général)*, 2016 CSC 55, par. 41 (« *Groupe Jean Coutu* »).

⁵ *Friedberg c. Canada (CAF)*, [1991] A.C.F. n° 1255, par. 5.

⁶ L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (« L.I.R. »).

⁷ André ÉMOND, *Introduction au droit canadien*, 2^e éd., Montréal, Wilson & Lafleur, 2016, p. 191.

⁸ *Canada (Procureur général) c. Collins Family Trust*, 2022 CSC 26, par. 10 (« *Collins Family Trust* »).

1.1.1. L'historique judiciaire entourant la rectification

Bien que la rectification tire son origine d'une longue tradition d'*equity*, ce n'est qu'au cours des années 1990 que le recours capte, au Canada, l'attention des contribuables qui souhaitent corriger certaines erreurs fiscales. L'affaire *771225 Ontario Inc. v. Bramco Holdings Co.*⁹ entendue à cette époque par la Cour supérieure de justice de l'Ontario a permis d'établir plusieurs principes en la matière. Elle a notamment permis de rappeler l'objectif de la rectification : reconnaître les effets initialement attendus d'un instrument sans attribuer une quelconque valeur à l'erreur qu'aurait pu faire le contribuable relativement aux conséquences de l'opération. La Cour d'appel de l'Ontario confirma la décision de la Cour supérieure de justice de l'Ontario¹⁰ en énonçant notamment ceci : « L'obligation fiscale est basée sur ce qui s'est passé, et non sur ce que le contribuable aurait souhaité, rétrospectivement, qu'il se passe¹¹. » [Traduction libre] Ainsi, les tribunaux furent appelés à ne pas substituer à des ententes qui, par leurs termes, correspondent aux opérations envisagées par le contribuable, des ententes qui leur sont plus favorables.

Quelques années plus tard, la Cour supérieure de justice de l'Ontario, dans la cause *Juliar v. Canada (Attorney General)*¹², se référant aux principes dégagés dans l'affaire *Bramco*¹³, arriva toutefois à un résultat totalement différent. Le juge Cameron distingua la cause présentée devant lui de l'affaire *Bramco* pour deux motifs¹⁴ : le premier était que l'intention d'éviter un impôt était un objectif primaire et continu visé par l'arrangement; le second était que la protection des actifs du contribuable était un objectif accessoire et subordonné à celui d'évitement fiscal. La Cour supérieure de justice de l'Ontario établit alors clairement la possibilité de justifier la rectification d'un contrat sur la base d'une erreur d'interprétation des conséquences de la *Loi de l'impôt sur le revenu* lorsque l'objet de l'opération est l'évitement même d'un impôt.

En appel¹⁵, la Cour d'appel de l'Ontario a maintenu le jugement *Juliar* de première instance. Cependant, comme l'indiquera plus tard la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Canada (Procureur général) c. Hôtels Fairmont inc.*¹⁶ :

« [...] la Cour d'appel a, dans *Juliar*, voulu "rectifier" non seulement l'instrument consignait l'entente antérieure des parties, mais l'entente elle-même, dans la mesure où elle ne permettait pas d'atteindre le résultat voulu, ou entraînait une conséquence fâcheuse imprévue – c'est-à-dire, dans la mesure où elle résultait d'une erreur de jugement¹⁷. »

La Cour d'appel de l'Ontario s'écartait ainsi de façon importante du courant jurisprudentiel alors en place. En effet, le principe de stabilité des contrats mis de l'avant dans l'arrêt *Bramco*¹⁸ commande une certaine déférence de la part des tribunaux quant aux actes effectivement conclus par le contribuable même si celui-

⁹ *771225 Ontario Inc. v. Bramco Holdings Co.*, [1994] O.J. No. 329 (Cour supérieure de justice de l'Ontario).

¹⁰ *771225 Ontario Inc. v. Bramco Holdings Co.*, [1995] O.J. No. 157 (Cour d'appel de l'Ontario).

¹¹ *Id.*, p. 742.

¹² *Juliar v. Canada (Attorney General)*, [1999] O.J. No. 3554 (Cour supérieure de justice de l'Ontario).

¹³ *Bramco*, précité, note 9, aux p. 578-579, et note 10, p. 743.

¹⁴ *Juliar v. Canada (Attorney General)*, [1999] O.J. No. 3554 (Cour supérieure de justice de l'Ontario), par.43.

¹⁵ *Canada (Attorney General) v. Juliar*, [2000] O.J. No. 3706 (Cour d'appel de l'Ontario).

¹⁶ 2016 CSC 56 (« *Hôtels Fairmont* »).

¹⁷ *Hôtels Fairmont*, précité, note 16, par. 19.

¹⁸ *Bramco*, précité, note 10, p. 742.

ci aurait, avec la connaissance des conséquences, souhaité faire autrement. Or, par l'arrêt *Juliar*, la Cour d'appel de l'Ontario a assoupli les exigences requises pour que ce recours soit accordé, ce qui a élargi considérablement le spectre des opérations qui peuvent faire l'objet d'une rectification.

Ce n'est que plusieurs années plus tard, soit en 2016, que la Cour suprême du Canada a établi le cadre de la rectification dans les provinces de common law par l'arrêt *Hôtels Fairmont*¹⁹. Saisi d'un pourvoi contre l'arrêt rendu par la Cour d'appel de l'Ontario ayant confirmé la décision du tribunal de première instance d'autoriser la demande de rectification faite par Hôtels Fairmont Inc., les juges majoritaires de la Cour suprême du Canada accueillirent l'appel. Sous la plume du juge Brown, la Cour suprême renversa l'arrêt *Juliar* de la Cour d'appel de l'Ontario²⁰, qui avait, jusqu'ici, guidé les tribunaux.

Dans son analyse des principes généraux, le juge Brown réitéra la portée restreinte de la rectification aux situations où l'*instrumentum* traduit incorrectement le *negotium* des parties²¹. En effet, ce postulat traduit ce vieil adage largement accepté par les tribunaux et les auteurs de doctrine : « Les tribunaux d'*equity* ne rectifient pas les contrats; ils peuvent rectifier et rectifient les instruments²². » Ainsi, les juges majoritaires de la Cour suprême dans l'arrêt *Hôtels Fairmont* infirmèrent l'arrêt *Juliar* qui avait rectifié à tort le contrat des demandeurs sur la base « d'une erreur de jugement »²³ de leur comptable.

La Cour suprême se prononça également sur la compréhension erronée, faite dans l'arrêt *Juliar*, de l'arrêt anglais *Re Sloccock's Will Trusts*²⁴ :

« Rien dans l'arrêt *Re Sloccock's Will Trusts* ne justifie le seuil modifié dans l'arrêt *Juliar* pour accorder une rectification uniquement dans le but d'éviter une obligation fiscale imprévue. L'arrêt *Re Sloccock's Will Trusts* a simplement confirmé que, pourvu que le mécanisme sous-jacent au moyen duquel les parties avaient convenu de produire un résultat fiscal en particulier ait été omis ou consigné incorrectement, et pourvu que toutes les autres conditions d'octroi d'une rectification soient réunies, le tribunal conserve le pouvoir discrétionnaire d'accorder la rectification²⁵. »

C'est en concordance avec les décisions anglaises²⁶ que la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Hôtels Fairmont*²⁷, rejeta l'intention d'atteindre un objectif fiscal, tel que la neutralité de l'opération, comme argument en faveur d'une demande en rectification.

1.1.2. Les conditions d'application en vertu de l'*equity*

Maintenant que nous avons dressé un bref historique judiciaire du recours en rectification dans les provinces de common law, qui a révélé quelques situations dans lesquelles un contribuable peut s'adresser au tribunal

¹⁹ *Hôtels Fairmont*, précité, note 16.

²⁰ *Id.*, par. 19-24.

²¹ *Id.*, par. 13.

²² *Mackenzie c. Coulson*, (1869) L.R. 8 Eq. 368, 375. Traduction tirée de *Hôtels Fairmont*, précité, note 16, par. 13.

²³ *Hôtels Fairmont*, précité, note 16, par. 19.

²⁴ *Re Sloccock's Will Trusts*, [1979] 1 All E.R. 358 (Ch. D. Angl.) (« *Re Sloccock's Will Trusts* »).

²⁵ *Hôtels Fairmont*, précité, note 16, par. 21.

²⁶ *Re Sloccock's Will Trusts*, précité, note 24; *Racal Group Services Ltd. c. Ashmore*, (1995), 68 T.C. 86 (C.A.), p. 106 et *Ashcroft c. Barnsdale*, [2010] EWHC 1948, [2010] S.T.C. 2544 (Div. chanc.), par. 17.

²⁷ *Hôtels Fairmont*, précité, note 16, par. 22.

compétent pour faire valoir une telle demande, il est désormais important de déterminer à quelles conditions le tribunal pourra y faire droit.

L'arrêt *Performance Industries Ltd. c. Sylvan Lake Golf & Tennis Club Ltd.*²⁸, rendu en 2002 par la Cour suprême du Canada, reconnaît quatre conditions à l'octroi d'un recours en rectification sollicité en raison d'une erreur unilatérale. La première exigence est « l'existence d'un contrat verbal préalable dont les conditions sont déterminées et déterminables »²⁹. La deuxième commande au demandeur d'établir que les conditions convenues verbalement n'ont pas été couchées adéquatement par écrit et, dans le cas d'une erreur unilatérale, que l'autre partie connaissait ou aurait dû connaître l'existence de l'erreur. Cette condition permet au tribunal d'intervenir en *equity* afin de prévenir qu'une partie puisse tirer avantage de l'erreur qui pourrait être qualifiée de « fraude ou [d]équivalent d'une fraude »³⁰. La troisième condition est la démonstration par le requérant de la façon claire et précise dont l'instrument doit être corrigé afin de représenter adéquatement les intentions initialement exprimées des parties. Enfin, la quatrième et dernière exigence établie alors par la Cour suprême était l'apport, en ce qui concerne les trois éléments susmentionnés, d'une « preuve convaincante », ce qui excédait la norme de la prépondérance des probabilités mais était moindre que la norme de preuve applicable en matière criminelle³¹.

Ces trois premières conditions préalables furent subséquemment reprises par la Cour suprême du Canada à l'occasion de l'arrêt *Hôtels Fairmont*³². La Cour modifia cependant la quatrième condition concernant la norme de preuve applicable dans un tel contexte. Dans un court exposé³³, la majorité appliqua plutôt les principes de l'arrêt de la Cour suprême du Canada *F.H. c. McDougall*³⁴ qui a indirectement renversé la position établie dans l'arrêt *Performance Industries Ltd.*³⁵ En effet, la Cour affirma « qu'il n'existe au Canada, en common law, qu'une seule norme de preuve en matière civile, celle de la prépondérance des probabilités »³⁶, faisant donc échec à la norme de « preuve convaincante » nécessaire à l'appui des trois conditions.

Bien que la norme de preuve soit celle de la prépondérance des probabilités, il subsiste un défi important : contrebalancer la preuve de l'intention qui réside dans l'instrument écrit. Ainsi, le contribuable qui saisit un tribunal d'une demande en rectification devra présenter « une preuve très claire, convaincante et solide »³⁷ établissant :

« que, selon la prépondérance des probabilités, il y avait une entente antérieure dont les modalités sont déterminées et déterminables, que l'entente était toujours en vigueur au moment de la signature de

²⁸ 2002 CSC 19 (« *Performance Industries* »).

²⁹ *Id.*, par. 31.

³⁰ *Id.*, par. 38.

³¹ *Id.*, par. 41.

³² *Hôtels Fairmont*, précité, note 16.

³³ *Id.*, par. 36.

³⁴ 2008 CSC 53 (« *McDougall* »).

³⁵ *Performance Industries*, précité, note 28.

³⁶ *McDougall*, précité, note 34, par. 40.

³⁷ *Hôtels Fairmont*, précité, note 16, par. 36.

l'instrument, que l'instrument ne consigne pas correctement l'entente et que l'instrument, s'il est rectifié, exécuterait l'entente antérieure des parties »³⁸.

1.2. LA RECTIFICATION EN DROIT CIVIL QUÉBÉCOIS

Le Québec, héritier de traditions françaises, se distingue des autres provinces du Canada en matière de propriété et de droits civils notamment par la codification de ses lois. Les cours du Québec œuvrant en droit civil, n'étant pas régies par le système de common law, ne disposent pas d'une compétence en *equity* dans l'administration des litiges; elles sont plutôt soumises à l'application des dispositions du *Code civil du Québec*, du *Code de procédure civile du Québec*³⁹ et de nombreuses autres lois du Québec. Nous verrons, en effectuant une analyse législative, jurisprudentielle et doctrinale du concept d'interprétation de contrats, comment le droit civil québécois en est venu à développer son propre recours en rectification. La reconnaissance, par la Cour suprême du Canada, de la rectification en droit civil québécois sur le fondement de l'article 1425 C.c.Q., permettra d'établir les conditions essentielles à un tel recours :

« 1425. Dans l'interprétation du contrat, on doit rechercher quelle a été la commune intention des parties plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes utilisés. »

1.2.1. Le cadre juridique en matière d'interprétation de contrats

En matière civile, il arrive que l'intervention de la cour soit nécessaire afin d'élucider le sens et la portée des dispositions d'un contrat. Il sera question d'interprétation lorsque « le problème porte sur un mot, une phrase, voire un paragraphe du contrat »⁴⁰ et de qualification en cas d'interrogation sur l'ensemble du contrat. Définie par le professeur Royer comme « une opération qui consiste à déterminer la signification, la portée, l'étendue ou la limite d'une clause d'un acte juridique »⁴¹, l'interprétation d'un contrat en droit civil québécois fait appel aux règles prévues aux articles 1425 à 1432 C.c.Q. Bien que ces articles donnent certains principes d'interprétation aux tribunaux, il ressort de la doctrine que l'exercice d'interprétation est soumis à un processus qui peut comporter trois étapes⁴².

La première étape est essentielle et déterminante : il s'agit d'identifier une ambiguïté, soit un doute réel causé par l'instrument. À cet effet, le principe de l'acte clair, énoncé à maintes reprises par les cours de la province de Québec, a été également retenu par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Banque nationale de Grèce*. Dans cet arrêt qui concernait les termes d'un contrat d'assurance, la majorité des juges a conclu que : « La clause hypothécaire type est rédigée en termes clairs et non techniques et indique simplement que l'assurance du créancier hypothécaire ne sera pas annulée en raison d'un acte quelconque du débiteur hypothécaire. »⁴³ et qu'il n'y avait alors pas lieu de « créer des subtilités d'interprétation alors qu'il n'en existe aucune »⁴⁴. Selon cette approche, le sens ordinaire des termes d'un contrat serait prédominant et ferait foi

³⁸ *Id.*, par. 38.

³⁹ RLRQ, c. C-25.01 (« C.p.c. »).

⁴⁰ Didier LLUELLES et Benoît MOORE, *Droit des obligations*, 3^e éd., Montréal, Éditions Thémis, 2018, par. 1561.

⁴¹ Jean-Claude ROYER, *La preuve civile*, 3^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, Québec, 2003, p. 1215, par. 1590.

⁴² D. LLUELLES et B. MOORE, précité, note 40, par. 1569.

⁴³ *Banque nationale de Grèce*, précité, note 1, par. 19.

⁴⁴ *Id.*

de l'intention des contractants. Il est cependant nécessaire d'apporter quelques précisions et quelques limites à cette règle qui, prise au pied de la lettre, pourrait mener à des résultats incohérents. Le professeur Gendron a émis quatre réserves à ce sujet:

« Premièrement, il n'y a pas de texte clair en soi.

Deuxièmement, la clarté est quelque chose de très subjectif.

Troisièmement, la règle de l'acte clair contredit l'article 1425 C.c.Q. qui fait primer la volonté interne sur la volonté déclarée.

Quatrièmement, un texte clair et précis peut fort bien ne pas représenter pour autant l'intention des parties, et la volonté clairement déclarée ne pas correspondre à la volonté réelle⁴⁵. »

La première observation s'explique par le raisonnement suivant : afin de conclure à la clarté d'un texte, il faut l'avoir préalablement interprété. Il s'agit de la « phase préinterprétative »⁴⁶ durant laquelle le juge est appelé à « interpréter le contrat pour déterminer s'il est clair ou ambigu quant à l'intention des parties »⁴⁷. En ce sens, la jurisprudence moderne reconnaît la possibilité de recourir à l'interprétation d'un instrument qui, à sa lecture même, ne comporte aucune ambiguïté, mais qui ne reflète pas la volonté réelle des parties⁴⁸.

La deuxième étape consiste, dans le cas où une ambiguïté a été identifiée à l'étape précédente, à interpréter le contrat. Cet exercice se traduit par la recherche de la commune intention des parties au moment où elles ont conclu l'entente. La cour, comme la Cour d'appel du Québec l'a fait dans l'arrêt *Sobeys*⁴⁹, pourra s'appuyer sur les articles 1425 et 1426 C.c.Q. afin de justifier la primauté de la volonté réelle sur la volonté déclarée :

« 1426. On tient compte, dans l'interprétation du contrat, de sa nature, des circonstances dans lesquelles il a été conclu, de l'interprétation que les parties lui ont déjà donnée ou qu'il peut avoir reçue, ainsi que des usages. »

Dans une telle situation où l'interprétation des termes de l'entente est inadéquate, il sera nécessaire de recourir aux circonstances factuelles⁵⁰. Les circonstances antérieures à la conclusion du contrat permettront de dégager les éléments importants pour les parties qui ont fait l'objet de discussions ou de négociations. Les circonstances ultérieures, telles que l'interprétation donnée au contrat par les parties après sa signature, seront également prises en compte par la cour conformément au libellé de l'article 1426 C.c.Q.

L'apport d'une preuve concluante de circonstances antérieures ou ultérieures à la signature de l'entente permettra ultimement de surpasser la volonté déclarée dans l'instrument. Cette preuve apportée par les parties devra, conformément à l'article 2804 C.c.Q., répondre à la norme de la prépondérance des probabilités. Ainsi, le juge exigera que la preuve rende plus probable l'existence de l'intention commune

⁴⁵ François GENDRON, *L'interprétation des contrats*, 2^e éd., Montréal, Wilson & Lafleur, 2016, p. 30-32.

⁴⁶ D. LLUELLES et B. MOORE, précité, note 40, par. 1571.

⁴⁷ *Groupe L.M.B Experts-Conseils inc. c. Société québécoise d'assainissement des eaux*, J.E. 2000-995 (C.S.), par. 11.

⁴⁸ *Sobeys*, précité, note 2, par. 50.

⁴⁹ *Sobeys*, précité, note 2.

⁵⁰ D. LLUELLES et B. MOORE, précité, note 40, par. 1599.

initiale des parties que ce qui aurait été consigné dans l'écrit. À défaut d'une conclusion satisfaisante quant aux circonstances, la recherche d'un usage pourra guider le juge dans sa décision.

Enfin, la troisième et dernière étape s'appliquera dans l'unique cas où il est impossible pour le juge de déterminer une intention commune qui devrait diriger les obligations des parties. À cette étape, la cour sera appelée à trancher le litige en faveur d'une partie prédéterminée par le droit.

1.2.2. **L'émergence du recours en rectification par l'article 1425 C.c.Q. et les conditions d'application du recours**

À l'occasion de l'arrêt *Sobeys*⁵¹ évoqué précédemment, la Cour d'appel du Québec a statué sur l'interprétation à donner au contrat entre les parties, à savoir sur l'intention initiale de celles-ci. Bien qu'en l'espèce, la Cour n'ait finalement pas modifié l'instrument écrit, il ressort de cet arrêt de principe que l'interprétation d'un contrat par la cour pourrait suffire à imposer, entre les parties, des obligations non consignées par écrit, mais relevant de leur commune et véritable intention⁵². À partir de cet arrêt se développa une jurisprudence importante autour de la règle d'interprétation prévue à l'article 1425 C.c.Q., ce qui mènera, quelques années plus tard, à l'émergence du recours en rectification en droit civil québécois.

Rendu en 2013 par la Cour suprême du Canada, l'arrêt *Québec (Agence du revenu) c. Services Environnementaux AES inc.*⁵³ regroupe sous un même pourvoi l'affaire *Québec (Sous-ministre du Revenu) c. Services environnementaux AES inc.*⁵⁴ et l'affaire *Riopel c. Agence du revenu du Canada*⁵⁵ qui avaient été entendues par la Cour d'appel du Québec. Bien que ces deux affaires soient distinctes quant à leurs situations factuelles, elles ont pour objectif commun de déterminer s'il est possible, dans un contexte fiscal, de rectifier des instruments qui ne reflètent pas la véritable intention des parties, en vertu de l'article 1425 C.c.Q., malgré l'effet rétroactif que peut avoir cette opération sur les cotisations établies par le fisc.

Dans l'affaire AES, la société Services environnementaux AES inc. (« Services environnementaux »), en vue d'une restructuration d'entreprise, a conclu une entente avec un investisseur, Groupe Sani-Gestion, afin de lui céder 25 % des actions détenues dans sa filiale Centre technologique AES inc. (« Centre technologique »)⁵⁶. À ces fins, Services environnementaux et Centre technologique, avec l'aide de leurs conseillers fiscaux, ont utilisé des dispositions des lois fiscales relatives à l'échange d'actions qui, lorsqu'elles sont appliquées adéquatement, permettent d'éviter une incidence fiscale immédiate. Or, une erreur dans l'évaluation du prix de base des actions cédées a eu pour effet d'engendrer un gain en capital pour Services environnementaux. Services environnementaux s'opposa à l'avis de cotisation et convint avec Centre technologique de modifications à apporter aux conditions de l'opération afin d'obtenir la neutralité fiscale initialement espérée. Les parties saisirent ensuite la Cour supérieure du Québec par une requête en rectification et en jugement déclaratoire. Par cette procédure, elles demandèrent à la Cour de reconnaître leur volonté initiale

⁵¹ *Sobeys*, précité, note 2.

⁵² *Id.*, par. 98.

⁵³ 2013 CSC 65 (« *AES (CSC)* »).

⁵⁴ 2011 QCCA 394 (« *AES (CA)* »).

⁵⁵ 2011 QCCA 954 (« *Riopel (CA)* »).

⁵⁶ *AES (CSC)*, précité, note 53, par. 4.

et la modification des instruments en concordance avec celle-ci, que ces modifications aient un effet rétroactif à la date de conclusion originale et qu'elles soient opposables aux tiers⁵⁷.

En ce qui concerne l'affaire *Riopel*, Jean Riopel et Christiane Archambault détenaient respectivement 60 % et 40 % des actions de la société Déchiquetage Mobile JR inc. dont le seul actif au moment de la planification fiscale en cause était le produit de la vente des éléments d'actif de la société à des tiers. La planification fiscale proposée par les conseillers des parties visait la fusion de la société Déchiquetage Mobile JR inc. et de la société Entreprise J.P.F. Riopel inc. détenue à part entière par M. Riopel. Afin d'arriver à la fusion, les parties convinrent de procéder en plusieurs étapes pour, notamment, éviter des conséquences fiscales pour Mme Archambault. Ce n'est cependant pas ce qui arriva. Une erreur dans la mise en œuvre des opérations a eu pour effet de faire précéder la fusion des sociétés à la vente des actions et priva, par le fait même, l'opération de la neutralité fiscale escomptée. Les parties s'adressèrent donc à la Cour supérieure du Québec afin de faire rectifier les contrats en apportant les modifications nécessaires à la date de vente des actions, aux annexes des statuts de fusion, aux Formulaires fiscaux T2057 et TP-518, ainsi qu'à certaines caractéristiques de la vente des actions afin de respecter la planification fiscale prévue initialement⁵⁸.

Les affaires *AES* et *Riopel* avaient, jusqu'à l'intervention de la Cour suprême du Canada, fait l'objet de traitements distincts par les cours du Québec.

Dans l'affaire *AES*, la Cour supérieure du Québec⁵⁹, se basant principalement sur le jugement de la Cour du Québec *Impérial Tobacco Canada Ltée c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*⁶⁰, accorda la demande des requérantes, en reconnaissant que le droit civil du Québec permettait à la Cour de faire concorder l'entente initialement conclue entre les parties et l'instrument qui la constate. La Cour d'appel du Québec confirma le jugement de la Cour supérieure⁶¹. Dans ses motifs, la Cour d'appel du Québec s'appuya sur l'article 1425 C.c.Q. qui, selon elle, permet au juge de : « [...] tenir compte de cet écart en donnant effet au contrat, à condition, bien évidemment, que la demande soit légitime et que la correction proposée n'affecte en rien les droits des tiers »⁶².

À l'opposé, dans l'affaire *Riopel*⁶³, la Cour supérieure du Québec rejeta la demande des contribuables en concluant, notamment, à l'absence d'entente préalable à la signature des instruments et à la compétence de la Cour, à corriger des instruments, restreinte aux seuls cas d'erreur matérielle. La Cour d'appel du Québec⁶⁴, s'appuyant sur la décision qu'elle avait rendue dans l'affaire *AES*, infirma plutôt le jugement de première instance et fit droit à la demande des contribuables dans l'affaire *Riopel*.

⁵⁷ *Id.*, par. 6.

⁵⁸ *Id.*, par. 14.

⁵⁹ *Services environnementaux AES inc. c. Agence des douanes et du revenu du Canada*, 2009 QCCS 790.

⁶⁰ 2006 QCCQ 8273.

⁶¹ *AES (CA)*, précité, note 54.

⁶² *Id.*, par. 17.

⁶³ *Archambault c. Agence du revenu du Canada*, 2010 QCCS 1576.

⁶⁴ *Riopel (CA)*, précité, note 55.

L'arrêt de la Cour suprême du Canada dans les affaires *AES* et *Riopel* permet de dégager deux constats en matière de rectification en droit civil québécois. Tout d'abord, pour reprendre les propos du juge LeBel, « [e]n droit civil, le fisc ne possède pas de droit acquis au bénéfice d'une erreur que les parties à un contrat auraient commise, puis corrigée de consentement mutuel⁶⁵. » Ensuite, le libellé de l'article 1425 C.c.Q. autorise implicitement la Cour à reconnaître juridiquement les modifications que les parties désirent apporter aux ententes afin d'y faire correspondre leur volonté initiale et véritable⁶⁶.

En ce qui concerne le premier point, la prémisse veut que le droit fiscal soit un droit accessoire au droit civil québécois et donc que les conséquences fiscales ne puissent découler que des opérations conclues par les contribuables⁶⁷. Les agences du revenu, dans l'exercice de leurs fonctions, ont donc la responsabilité d'établir des cotisations aux contribuables en fonction des opérations effectuées à ce moment. À cet effet, elles disposent d'un certain nombre de recours prévus par les lois afin de faire reconnaître leur droit à l'encontre de certaines opérations, notamment, la possibilité d'établir la simulation ou encore de requalifier certaines opérations à des fins fiscales⁶⁸. Cependant, hormis les cas spécifiquement prévus, le droit fiscal, étant accessoire au droit civil québécois (tout comme à la common law), doit respecter la qualification et les conséquences juridiques découlant de l'application de ces règles⁶⁹. Les autorités fiscales, bien qu'elles doivent être mises en cause conformément à l'article 17 C.p.c., sont limitées à faire valoir leur position selon les faits et leur interprétation du droit en vigueur.

Compte tenu des conclusions de la Cour suprême du Canada sur l'application de l'article 1425 C.c.Q. en droit civil, il va de soi que les ententes contenant une erreur dans l'expression de la volonté des parties ne sauraient valablement fonder une cotisation. En ce sens, les agences du revenu ne sont pas des ayants droit particuliers, mais plutôt des tiers aux contrats que les parties peuvent tenter de rectifier.

Enfin, la Cour suprême du Canada, adhérant aux conclusions de la Cour d'appel du Québec, a reconnu la portée de l'article 1425 C.c.Q., à savoir « que la recherche de l'intention ou volonté commune des parties représente une véritable opération d'interprétation »⁷⁰. Dans les affaires *AES* et *Riopel*, les parties, en accord sur l'objet véritable des opérations, s'étaient elles-mêmes préalablement entendues sur les modifications à apporter afin de corriger les actes, comme le permet l'article 1439 C.c.Q. Le rôle du tribunal se résumait alors à se pencher sur la légitimité et la nécessité des modifications et, une fois convaincu du bien-fondé de la demande, de les rendre opposables aux tiers. Les parties devaient donc établir, en se conformant aux mêmes règles de preuve civile que celles mentionnées en matière d'interprétation de contrats (la norme de la prépondérance des probabilités), qu'une erreur dans la consignation de la volonté des parties empêchait de réaliser l'objet de l'opération en cause⁷¹.

⁶⁵ *AES (CSC)*, précité, note 53, par. 52.

⁶⁶ *Id.*, par. 51.

⁶⁷ *La Reine c. Laqueux & frères inc.*, [1974] 2 C.F. 97, 103.

⁶⁸ *AES (CSC)*, précité, note 53, par. 45.

⁶⁹ *Id.*

⁷⁰ *Id.*, par. 48.

⁷¹ *Id.*, par. 52.

Il ressort de l'arrêt *AES* que le test applicable à la rectification en droit civil québécois se résume à deux étapes. La première étape requiert que le tribunal soit convaincu, selon la preuve présentée devant lui, d'une commune intention initiale des parties qui diffère de l'écrit intervenu entre les parties. La seconde étape fait appel au pouvoir discrétionnaire du tribunal de déterminer si les modifications apportées ou demandées par les parties sont légitimes et nécessaires⁷².

Cette nouvelle approche de la rectification en droit civil québécois s'accompagne cependant de quelques mises en garde de la Cour suprême. Citons à ce sujet les propos du juge LeBel :

« [...] les contribuables ne devraient pas interpréter cette reconnaissance de la primauté de la volonté interne – ou intention commune – des parties comme une invitation à se lancer dans des planifications fiscales audacieuses, en se disant qu'il leur sera toujours possible de refaire leurs contrats rétroactivement en cas d'échec de ces planifications⁷³. »

À cet égard, la Cour suprême est sans équivoque : les contribuables ne pourront justifier l'échec de leurs planifications agressives en mettant de l'avant la simple intention de limiter les incidences fiscales comme objet de l'opération. La réduction des obligations fiscales n'étant pas un objet déterminé ou suffisamment déterminable, les contribuables sont donc limités, dans leur demande en rectification, aux opérations déterminées préalablement à la signature des ententes⁷⁴.

Quelques années plus tard, soit en 2016, la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Groupe Jean Coutu*⁷⁵, a eu l'occasion de préciser le cadre d'application du recours en rectification issu du droit civil québécois. Dans cette affaire, la société Groupe Jean Coutu avait conclu certaines opérations avec sa filiale visant à corriger un problème comptable. Par leur arrangement, les parties désiraient n'engendrer aucune conséquence fiscale. Ce n'est cependant pas ce qui se produisit. Les opérations eurent l'effet inattendu pour les parties et leurs conseillers d'augmenter les inclusions au revenu fiscal de la société Groupe Jean Coutu⁷⁶. Les parties s'adressèrent d'abord à la Cour supérieure du Québec qui accueillit la requête en rectification de la demanderesse en considérant que la série d'actes juridiques mise en place par Groupe Jean Coutu « ne devait pas se traduire par une conséquence fiscale importante »⁷⁷ et que ce fait justifiait « un écart entre l'intention commune des parties (le *negotium*) et les actes juridiques conclus pour y donner suite (*instrumentum*) »⁷⁸. Le jugement fut porté en appel devant la Cour d'appel du Québec qui renversa les conclusions du jugement de première instance et qui annula la rectification des opérations.

Adhérant à la position établie dans l'arrêt *AES*⁷⁹, le juge Wagner de la Cour suprême du Canada, au nom de la majorité composée de sept juges, confirma, dans l'arrêt *Groupe Jean Coutu*, le jugement de la Cour d'appel du Québec et rejeta, par le fait même, la demande en rectification des appelantes. La Cour suprême, se

⁷² Martha O'BRIEN, « Rectification in Tax Law », dans Jinyan LI, J. SCOTT WILKIE, et Larry F. CHAPMAN, dir., *Income Tax at 100 Years: Essays and Reflections on the Income War Tax Act*, Toronto, Fondation canadienne de fiscalité, 2017, p. 14:1-17, p. 17.

⁷³ *AES (CSC)*, précité, note 53, par. 54.

⁷⁴ *Id.*

⁷⁵ *Groupe Jean Coutu*, précité, note 4.

⁷⁶ *Id.*, par. 2.

⁷⁷ *Groupe Jean Coutu (PJC) inc. c. Jean Coutu Group (PJC) USA*, 2012 QCCS 6917, par. 25.

⁷⁸ *Id.*

⁷⁹ *AES (CSC)*, précité, note 53.

penchant sur la nature du contrat en droit civil québécois, reprit la position du juge LeBel dans l'arrêt *AES* selon laquelle « [l']intention d'un contribuable de réduire ses obligations fiscales ne saurait à elle seule constituer l'objet de l'obligation »⁸⁰. Selon la Cour suprême dans l'arrêt *Groupe Jean Coutu*, le même raisonnement s'applique à « l'intention générale des parties contractantes d'assurer la neutralité fiscale d'une opération »⁸¹. En d'autres mots, la volonté des parties de procéder à des opérations n'entraînant aucune conséquence fiscale particulière ou le fait que les parties n'avaient en tête qu'une intention générale de neutralité fiscale sans avoir précisément défini les prestations nécessaires à l'atteinte de cet objectif, ne saurait donner lieu à la formation d'une entente initiale⁸². Cependant, lorsqu'une entente ayant pour objectif une telle neutralité produit des conséquences fiscales indésirables, il subsiste, dans un cadre restreint, une certaine possibilité pour le contribuable d'obtenir la rectification. En effet, la Cour suprême modifia les conditions qu'elle avait établies dans l'arrêt *AES* de façon à les rendre plus strictes et à mieux encadrer ce recours. Le test se résume à deux conditions :

- 1) La Cour doit tout d'abord déterminer « si les parties à l'entente cherchaient expressément au départ à éviter ces conséquences fiscales au moyen d'obligations suffisamment précises dont les objets, soit les prestations à exécuter, sont déterminés ou déterminables »⁸³.
- 2) Ensuite, elle doit évaluer « si les obligations, dans la mesure où elles avaient été correctement exprimées, et les prestations correspondantes, dans la mesure où elles avaient été correctement exécutées, avaient eu l'effet recherché »⁸⁴.

L'arrêt *Groupe Jean Coutu* reprend donc le principe selon lequel la rectification en droit civil québécois est un exercice d'interprétation qui, conformément à l'article 1425 C.c.Q., passe avant tout par la recherche de l'intention commune véritable des parties à la signature du contrat, à savoir la recherche de ce que les parties avaient objectivement prévu de réaliser.

1.3. COMPARAISON DES RECOURS

Dans un système de droit fédéral comprenant la fiscalité, la notion de bijuridisme revêt une importance significative. Comme nous l'avons vu précédemment, les conséquences fiscales découlent des rapports juridiques entre les contribuables. Ces rapports juridiques relèvent du domaine de la propriété et des droits civils, domaine de la compétence des provinces comme le prévoit la *Loi constitutionnelle de 1867*⁸⁵, à moins de situation précise où, aux fins de l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, celle-ci en dispose autrement.

Dans un tel contexte, il convient de s'interroger sur les différences et les similitudes réelles entre les recours en rectification des deux systèmes de droit privé que sont la common law et le droit civil québécois.

⁸⁰ *Id.*, par. 54.

⁸¹ *Groupe Jean Coutu*, précité, note 4, par. 22.

⁸² *Id.*, par. 23.

⁸³ *Id.*, par. 24.

⁸⁴ *Id.*

⁸⁵ 30 & 31 Vict., ch. 3 (R.-U.), reproduite dans L.R.C. (1985), app. II, n° 5, par. 92(13).

1.3.1. Différences

D'entrée de jeu, les affaires *AES*⁸⁶ et *Riopel*⁸⁷ établissent de façon claire et non équivoque que la rectification en common law est distincte de la rectification en droit civil québécois. À cet effet, la Cour d'appel du Québec mentionne ceci dans l'affaire *AES* :

« Le droit civil québécois compte déjà tous les outils nécessaires pour permettre, à certaines conditions, qu'il soit donné effet selon l'intention commune véritable des parties à un contrat dont la rédaction ne reflète pas cette intention. Il n'est pas nécessaire pour parvenir à ce résultat de faire appel à une théorie propre à un autre système juridique⁸⁸. »

L'origine juridique de chacun des recours que l'on appelle « rectification » constituera donc le fondement initial de ces distinctions.

D'un côté, la rectification en droit civil québécois fait appel, comme nous l'avons indiqué précédemment, aux concepts entourant la formation des contrats et leur interprétation à partir des dispositions du *Code civil du Québec*⁸⁹. C'est par l'article 1425 C.c.Q. que la Cour reconnaît le fondement juridique de ce recours. Rappelons que cet article indique que « [d]ans l'interprétation du contrat, on doit rechercher quelle a été la commune intention des parties plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes utilisés ». Ainsi, le recours en rectification est, en droit civil québécois, un exercice d'interprétation de contrat par lequel la cour cherchera à corriger la discordance entre la commune intention des parties au moment de la conclusion de l'entente et l'écrit qui la constate.

De l'autre côté, dans les provinces de common law, c'est plutôt l'exercice discrétionnaire de la compétence en *equity* dont disposent certains juges qui constituera le fondement du recours en rectification⁹⁰. Alors que la common law impose une interprétation littérale des dispositions d'un contrat, l'*equity* offre aux juges la souplesse de décider l'issue du litige selon des principes d'équité et de justice en corrigeant les documents de façon à traduire l'intention véritable des parties. Ce pouvoir discrétionnaire « [...] s'exerce en prenant en compte l'ensemble des facteurs pertinents qui tendent vers la justice ou l'injustice de l'octroi du recours demandé, comme la difficulté, la négligence, l'injustice, l'absence de mains propres [...] »⁹¹. [Traduction libre] Ce sont donc les notions de justice et de caractère équitable de la demande, au regard des circonstances et des faits, qui animeront la décision d'un juge à octroyer un recours selon les principes de l'*equity*. Dans cette analyse du caractère équitable de la rectification, il sera notamment pertinent pour le juge de se questionner sur l'effet d'une telle mesure quant aux droits de tiers découlant de l'exécution des documents puisque cela pourrait en justifier le refus⁹². La jurisprudence nous enseigne également que les réparations en *equity* doivent être considérées comme des solutions de dernier recours qui ne sont opportunes que lorsqu'aucune

⁸⁶ *AES (CA)*, précité, note 54.

⁸⁷ *Riopel (CA)*, précité, note 55.

⁸⁸ *AES (CA)*, précité, note 54, par. 13.

⁸⁹ *Groupe Jean Coutu*, précité, note 4, par. 45.

⁹⁰ T. John AGIORITIS, « Is Rectification Still a Remedy? A Practical Overview » dans *2017 Prairie Provinces Tax Conference*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 2017, 11:1-36, p. 20.

⁹¹ I.C.F. SPRY, *The principles of equitable remedies: specific performance, injunctions, rectification and, equitable damages*, 4^e éd., Sydney, Australie, Carswell, 1990, p. 4.

⁹² *Id.*, p. 593

autre réparation n'est appropriée en l'espèce⁹³. Le juge devra donc non seulement évaluer s'il existe des recours alternatifs, mais également prendre en compte les aspects pratiques de l'utilisation de ces recours⁹⁴. Enfin, la Cour suprême du Canada souligne que : « [l]a rectification est donc une exception à la règle d'exclusion de la preuve extrinsèque, selon laquelle la preuve testimoniale n'est pas admissible pour modifier un document écrit »⁹⁵.

1.3.2. Similarités

Bien que distincts quant à leur origine, les recours en rectification ont été articulés par les cours avec un même objectif en tête : permettre à l'instrumentum de consigner adéquatement le negotium. En effet, en vertu de l'article 1425 C.c.Q., le juge saisi d'une telle demande est appelé à « rechercher quelle a été la commune intention des parties plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes utilisés ». De la même façon, la cour en *equity* qui constate qu'un instrument juridique ne correspond pas à l'entente véritablement intervenue entre les parties est autorisée à exercer sa compétence en la matière et à rectifier l'instrument en conséquence.

Pour arriver à un tel résultat, les tribunaux ont élaboré des critères, dans chacun de ces systèmes, qui peuvent sembler différents en apparence, mais qui imposent des exigences similaires aux contribuables. Tout d'abord, les deux recours requièrent la présence d'une entente, préalable et toujours en vigueur au moment de la consignation par écrit, dont les modalités sont déterminées ou déterminables. Ensuite, il est de l'essence de ces recours qu'une divergence existe entre cet accord de volonté et l'instrument qui le constate. À cet effet, les tribunaux rejettent, tant en common law qu'en droit civil québécois, la justification de neutralité fiscale en tant qu'intention commune ayant dirigé les opérations. Dans une telle situation où les parties avaient un objectif fiscal précis en tête, elles devront montrer comment elles avaient prévu de structurer les opérations et ensuite présenter les modifications à apporter aux actes juridiques afin de réaliser cet objectif. Enfin, le fardeau de la preuve correspondra, dans les deux cas, à la prépondérance des probabilités⁹⁶.

⁹³ *Collins Family Trust*, précité, note 8, par. 59-60.

⁹⁴ *5551928 Manitoba Ltd. v. Canada (Attorney General)*, 2019 BCCA 376, par. 39-41.

⁹⁵ *Groupe Jean Coutu*, précité, note 4, par. 46.

⁹⁶ *Hôtels Fairmont*, précité, note 16, par. 36 et *AES (CSC)*, précité, note 53, par. 49.

2. LE POUVOIR DES COURS

Comme indiqué précédemment, le droit fiscal est accessoire au droit civil des provinces qui régit les relations contractuelles entre les contribuables. Une telle interaction entre ces domaines de droit a motivé les cours et le législateur à définir les champs de compétence de la Cour canadienne de l'impôt et des cours supérieures des provinces afin d'éviter un empiètement de part et d'autre.

2.1. LES POUVOIRS DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT

Introduite en 1983 par la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*⁹⁷, la Cour canadienne de l'impôt est, depuis 2003, une cour supérieure d'archives⁹⁸. Cela étant dit, cette même Cour, dans l'affaire *Pintendre Autos Inc. c. La Reine*⁹⁹, confirme, en s'appuyant sur les enseignements de la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Puerto Rico c. Hernandez*¹⁰⁰, que ses pouvoirs ne s'étendent pas à ceux d'une cour supérieure d'une province. En effet, elle est restreinte par sa loi constitutive à exercer, notamment, la « compétence exclusive pour entendre les renvois et les appels portés devant elle sur les questions découlant de l'application [...] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* »¹⁰¹. En d'autres termes, elle est la seule Cour à pouvoir être saisie d'un appel par un contribuable sur la validité d'une cotisation fiscale fédérale¹⁰² et, à cette occasion, statuer sur les conséquences découlant de l'application des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En appel d'une cotisation, la Cour canadienne de l'impôt peut rejeter l'appel ou l'admettre en annulant ou en modifiant la cotisation ou encore en la déférant au ministre du Revenu national pour un nouvel examen et une nouvelle cotisation¹⁰³. Ce cadre juridique lui confère donc le pouvoir de déterminer, selon les faits et le droit en vigueur, l'issue de la cotisation.

2.1.1. L'importation du droit privé provincial au sein de litiges fédéraux

Pour arriver à une conclusion juridique adéquate et juste pour le justiciable, il est essentiel que, dans l'application d'une législation fédérale accessoire au droit provincial, les tribunaux appliquent ce dernier conformément aux faits du litige. Par son introduction en 2001, la *Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil*¹⁰⁴ avait comme objectif, comme en témoigne son préambule, de codifier le principe d'application des règles de droit civil du Québec dans l'interprétation des lois fédérales. Préalablement à cette codification, le principe n'était pas toujours appliqué malgré la reconnaissance, notamment par l'arrêt de la Cour d'appel fédérale *Canada (Procureur général) c. St Hilaire*¹⁰⁵, de « la complémentarité du droit civil

⁹⁷ L.R.C. (1985), ch. T-2 (« L.C.C.I. »).

⁹⁸ Richard YASNY, « La CF et la compétence de la CCI », dans *Faits saillants en fiscalité canadienne*, Fondation canadienne de fiscalité, 2014, p. 22:2, aux pages 22:6-7 (Taxfind).

⁹⁹ 2003 CCI 818.

¹⁰⁰ [1975] 1 R.C.S. 228.

¹⁰¹ Par 12(1) L.C.C.I.

¹⁰² Par. 169(1) L.I.R.

¹⁰³ Art. 171 L.I.R.

¹⁰⁴ L.C. 2001, ch. 4.

¹⁰⁵ 2001 CAF 63.

québécois au droit fédéral en cas de silence de ce dernier »¹⁰⁶. Par le préambule de cette loi, le Parlement du Canada a affirmé notamment :

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

et

« que, sauf règle de droit s'y opposant, le droit provincial en matière de propriété et de droits civils est le droit supplétif pour ce qui est de l'application de la législation fédérale dans les provinces; »¹⁰⁷.

Avec cette loi, le Parlement du Canada a donc modifié la *Loi d'interprétation fédérale*¹⁰⁸ en y insérant l'article 8.1 qui reconnaît la même valeur au droit civil et à la common law en matière de propriété et de droits civils au Canada :

« 8.1. Le droit civil et la common law font pareillement autorité et sont tous deux sources de droit en matière de propriété et de droits civils au Canada et, s'il est nécessaire de recourir à des règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils en vue d'assurer l'application d'un texte dans une province, il faut, sauf règle de droit s'y opposant, avoir recours aux règles, principes et notions en vigueur dans cette province au moment de l'application du texte. »

Il s'en dégage deux concepts qui régissent les rapports entre le droit provincial et le droit fédéral, à savoir la complémentarité et la dissociation.

Tout d'abord, au sujet de la complémentarité, l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* impose une condition de « nécessité » à l'importation de principes et de notions d'une législation provinciale. Cette exigence sera remplie notamment lorsque la loi fédérale fait expressément appel à des concepts empruntés au droit privé des provinces ou encore lorsque le silence de la loi fédérale sur un sujet peut être comblé par le *jus commune* provincial¹⁰⁹.

À l'opposé, la dissociation est le principe selon lequel la loi fédérale peut être pleinement appliquée sans avoir recours au droit des provinces. La mention « sauf règle de droit s'y opposant » figurant à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* permet au Parlement du Canada d'élaborer des textes législatifs prévoyant de façon explicite ou implicite cette absence de complémentarité du droit fédéral avec le droit des provinces.

Par la complémentarité, le Parlement du Canada invite les cours fédérales qui sont saisies d'un litige à la jonction du droit civil québécois et d'une loi fédérale, à se référer aux principes et dispositions des lois provinciales applicables comme le *Code civil du Québec*.

¹⁰⁶ *Id.*, par. 1.

¹⁰⁷ *Supra*, note 104.

¹⁰⁸ L.R.C. (1985), ch. I-21.

¹⁰⁹ David G. DUFF, « The Federal Income Tax Act and Private Law in Canada: Complementarity, Dissociation, and Canadian Bijuralism », (2003), vol. 51, n° 3 *Revue fiscale canadienne*, p. 48.

En suivant cette règle, la Cour d'appel fédérale, dans l'arrêt *9041-6868 Québec inc. c. Canada (Ministre du revenu national)*¹¹⁰, critiqua le raisonnement de la Cour canadienne de l'impôt qui, aux fins de son analyse d'une cause relevant du droit civil québécois, avait plutôt appliqué des règles de common law¹¹¹. Par ses motifs, le juge Décary corrigea ce courant jurisprudentiel erroné par une approche axée sur la complémentarité de la législation provinciale applicable au litige en cause. Malgré l'homogénéité possible des résultats, que le contrat soit interprété selon les règles de common law ou selon celles du droit civil québécois, la Cour d'appel fédérale y voit plutôt un exercice unique en fonction du système juridique applicable où la recherche d'un résultat commun aux deux systèmes juridiques n'est pas la finalité¹¹².

2.1.2. L'interprétation de contrats par la Cour canadienne de l'impôt

La Cour canadienne de l'impôt, dans l'exercice de sa compétence, est habilitée à examiner la validité des actes juridiques en cause et à en déterminer la portée dans la mesure où aucun autre tribunal n'a tranché la question¹¹³. Pour ce faire, la Cour dispose du pouvoir inhérent d'interpréter les contrats qui lui sont présentés afin d'établir les conséquences fiscales appropriées découlant de l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹¹⁴.

Il est donc nécessaire de distinguer les cadres juridiques d'interprétation de contrats possibles en vertu de la common law et en vertu du droit civil québécois. Ce faisant, nous serons en mesure de poser les limites auxquelles fait face la Cour canadienne de l'impôt lorsqu'elle doit recourir à un tel exercice dans le cadre de l'évaluation du bien-fondé d'une cotisation.

2.1.2.1. L'interprétation d'un contrat en vertu de la common law

Le processus d'interprétation d'un contrat effectué conformément aux règles de la common law est le suivant selon la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Sattva* : « La question prédominante consiste à discerner "l'intention des parties et la portée de l'entente" »¹¹⁵. C'est en interprétant le contrat dans son ensemble, en recherchant le sens des mots au regard des circonstances connues des parties au moment de sa conclusion qu'un juge sera en mesure d'en établir la portée¹¹⁶.

Sur la question du rôle qu'occupent les circonstances dans l'interprétation d'un contrat, la jurisprudence indique qu'elles permettent de dégager l'intention commune et objective que les parties ont voulu exprimer par les termes du contrat¹¹⁷. Cependant, la Cour suprême exposa une limite à leur utilisation : « Les circonstances sous-tendent l'interprétation du contrat, mais le tribunal ne saurait fonder sur elles une lecture

¹¹⁰ 2005 CAF 334 (« *9041-6868 Québec inc.* »). La Cour canadienne de l'impôt était saisie en première instance d'un appel d'une décision du ministre du Revenu national en vertu de la *Loi sur l'assurance emploi*, sur laquelle elle a compétence exclusive selon sa loi habilitante (dans la détermination du caractère assurable d'un emploi ou non).

¹¹¹ *Id.*, par. 2.

¹¹² *Id.*, par. 6.

¹¹³ *Roper c. La Reine*, [2000] 3 C.T.C. 2437, par.10.

¹¹⁴ *Cook v. Canada (Attorney General)*, 1998 CanLII 13469 (SK QB).

¹¹⁵ *Sattva*, précité, note 3, par. 47.

¹¹⁶ *Id.*

¹¹⁷ *Id.*, par. 57.

du texte qui s'écarte de ce dernier au point de créer dans les faits une nouvelle entente¹¹⁸. » Bien que l'arrêt *Sattva* ait été rendu dans le cadre d'un litige non fiscal, il convient de noter que la Cour canadienne de l'impôt a suivi la démarche adoptée dans cet arrêt. En effet, les principes d'interprétation des contrats dégagés par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Sattva*¹¹⁹ furent subséquemment repris et appliqués par la Cour canadienne de l'impôt notamment dans le jugement *Invesco Canada Ltd. c. La Reine*¹²⁰.

Il faut donc comprendre de cette courte analyse du cadre d'interprétation de contrats que les tribunaux et les parties à un contrat assujetti aux règles de la common law sont liés par les termes de celui-ci. Ainsi, demander à une cour d'aller au-delà des mots pour faire valoir une entente différente relèverait non pas de l'interprétation, mais plutôt du recours en rectification qui vient du domaine de l'*equity* décrit à la section 1 du présent texte. Nous verrons dans une prochaine section pourquoi la Cour canadienne de l'impôt décline compétence à l'égard d'une telle opération¹²¹.

2.1.2.2. L'interprétation d'un contrat en vertu du droit civil québécois

Ayant précédemment établi le cadre juridique de l'interprétation d'un contrat en vertu du droit civil québécois, il est à présent pertinent d'analyser la façon dont la Cour canadienne de l'impôt en traite.

La Cour canadienne de l'impôt a fréquemment été appelée à interpréter des contrats de travail afin d'établir le statut d'emploi de parties à des fins d'assurance-emploi. Notons à cet effet l'arrêt *9041-6868 Québec inc.*¹²², où la Cour d'appel fédérale vint confirmer la décision de la Cour canadienne de l'impôt en corrigeant toutefois la façon dont elle aurait dû y parvenir. Il ressort de cet arrêt trois éléments. Tout d'abord, la Cour d'appel fédérale réitère, de façon non équivoque, l'application des règles découlant du *Code civil du Québec* aux affaires entendues par la Cour canadienne de l'impôt où le droit civil québécois s'applique¹²³. Ensuite, les propos suivants du juge Décary indiquent que la Cour canadienne de l'impôt serait habilitée à interpréter un contrat lorsque le litige sur sa portée est entre l'une des parties au contrat et un tiers comme le ministre du Revenu national :

« Il faut garder à l'esprit que le rôle du juge de la Cour canadienne de l'impôt est de vérifier dans les faits si les allégations sur lesquelles s'est appuyé le ministre sont bien fondées et, le cas échéant, si la véritable réalité contractuelle des parties en est une qui peut être qualifiée, en droit, de louage de services. Le litige devant la Cour canadienne de l'impôt n'est pas, à proprement parler, un litige de nature contractuelle opposant l'une à l'autre des parties à un contrat. C'est un litige de nature administrative qui oppose un tiers, en l'occurrence le ministre du Revenu national, à l'une ou l'autre des parties, même si l'une ou l'autre peut en définitive vouloir épouser les vues du ministre¹²⁴. »

Enfin, la Cour d'appel fédérale poursuit sa réflexion en mentionnant que le ministre du Revenu national et, à la suite de son intervention, la Cour canadienne de l'impôt, peuvent, par le biais des articles 1425 et 1426

¹¹⁸ *Id.*

¹¹⁹ *Id.*

¹²⁰ 2014 CCI 375, par. 40-45.

¹²¹ *Kufsky c. La Reine*, 2019 CCI 254, par. 26.

¹²² *9041-6868 Québec inc.*, précité, note 110.

¹²³ *Id.*, par. 5.

¹²⁴ *Id.*, par. 8.

C.c.Q., rechercher la relation véritable des parties en se basant entre autres sur les circonstances entourant la formation du contrat, ce qui comprend « l'intention légitime déclarée des parties »¹²⁵.

2.1.3 L'absence de compétence de la Cour canadienne de l'impôt en equity

Une analyse de la jurisprudence permet de dégager le constat unanime que la Cour canadienne de l'impôt n'est pas une cour d'*equity* et qu'elle ne peut, de ce fait, accorder une réparation fondée sur les principes de l'*equity*. La décision de la Cour canadienne de l'impôt *Dubois c. La Reine*¹²⁶ renvoie à de nombreuses décisions à cet effet et reprend notamment les propos pertinents suivants du juge Sobier dans la décision de la Cour canadienne de l'impôt *Tignish Auto Parts Inc. c. M.R.N.*¹²⁷ rendue en 1993 :

« La Cour canadienne de l'impôt est une cour inférieure d'archives investie de certains pouvoirs d'une cour supérieure d'archives. La jurisprudence affirme clairement qu'elle n'est pas une cour d'*equity* et que sa compétence est prévue dans sa loi habilitante. Dans une récente décision, le juge en chef adjoint Christie de la Cour canadienne de l'impôt a, au sujet d'une question de compétence, conclu que :

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

[...] La Cour canadienne de l'impôt est une pure création de la loi et sa compétence se limite à ce qui lui est conféré expressément par le Parlement et à ce qui se déduit nécessairement de ce qui lui est conféré expressément¹²⁸. »

Tel qu'il est établi précédemment, bien que la Cour canadienne de l'impôt soit depuis 2003 une cour supérieure d'archives, il demeure que la loi constitutive de cette Cour limite l'étendue de sa compétence à ce qui y est expressément mentionné ainsi qu'aux actes implicites nécessaires à l'exercice de cette compétence. La Cour canadienne de l'impôt, lorsqu'elle est saisie de l'appel d'une cotisation fiscale, est donc restreinte à évaluer le bien-fondé de la cotisation en fonction des faits de l'affaire et du droit applicable¹²⁹. Étrangère à l'*equity*, la Cour canadienne de l'impôt ne pourrait donc procéder à la rectification de documents écrits qui serait nécessaire à la détermination du bien-fondé de la cotisation d'un contribuable dans les provinces de common law.

2.2. LE POUVOIR RÉSIDUAIRE DES COURS SUPÉRIEURES

Du côté des provinces de common law, les cours supérieures sont des tribunaux de droit commun de première instance. Elles ont la compétence, découlant d'une lointaine tradition de common law, pour entendre les recours et les demandes qui ne sont pas spécifiquement attribués exclusivement à une autre cour¹³⁰. Au Québec, cette compétence résiduelle a été codifiée à l'article 33 C.p.c. qui se lit ainsi : « La Cour supérieure est le tribunal de droit commun. Elle a compétence en première instance pour entendre toute

¹²⁵ *Id.*, par. 9.

¹²⁶ 2006 CCI 403, par. 6 à 11.

¹²⁷ N° 92-601(UI), 11 août 1993, [1993] A.C.I. n° 446 (QL).

¹²⁸ *Id.*, par. 9.

¹²⁹ *Lassonde c. Canada*, 2005 CAF 323, par. 3.

¹³⁰ *Three Rivers Boatman Ltd. c. Conseil canadien des relations ouvrières*, [1969] R.C.S. 607, 618.

demande que la loi n'attribue pas formellement et exclusivement à une autre juridiction ou à un organisme juridictionnel¹³¹. »

2.2.1. Les questions relatives à la propriété et aux droits civils de la province

Le domaine de la propriété et des droits civils relève, de façon générale, de la compétence de la Cour supérieure du Québec¹³². Certes, il est possible que des lois régissant l'administration des tribunaux prévoient l'attribution de certains aspects de ce domaine à des cours spécialisées, mais une limite est tracée lorsqu'une « compétence fondamentale de la Cour supérieure »¹³³ est en jeu. En effet, comme l'a fait valoir la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Lac d'Amiante du Québec Ltée c. 2858-0702 Québec Inc.*¹³⁴, des principes constitutionnels empêchent que les tribunaux nommés à l'article 96 de la *Loi constitutionnelle de 1867*, à savoir les cours supérieures des provinces, soient dénués de « certains pouvoirs essentiels ». Y sont relevés à titre d'exemples « le recours en jugement déclaratoire ou en reconnaissance judiciaire du droit de propriété »¹³⁵.

L'article 142 C.p.c. définit le jugement déclaratoire comme un recours visant à « solutionner une difficulté réelle, l'état du demandeur ou un droit, un pouvoir ou une obligation lui résultant d'un acte juridique ». Ce recours permet donc aux justiciables de s'adresser à la Cour supérieure afin de faire reconnaître ou de déterminer les obligations légales d'un contrat. La Cour supérieure, à la vue de ce qui précède, serait le tribunal apte à entendre la demande des parties visant à faire reconnaître et à rendre opposable à des tiers une modification apportée à leur contrat. En effet, la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *AES*, affirmait ce qui suit :

« La correction des actes résultait de la volonté même des parties. Il était inutile d'invoquer à cette fin un prétendu pouvoir de correction basé sur les pouvoirs implicites de la Cour supérieure¹³⁶. »

et

« Vu l'existence d'un conflit réel sur la nature de l'intention commune des parties, la Cour supérieure pouvait être saisie du litige. La requête en rectification était la voie normale pour l'en saisir. Elle permettait à la Cour supérieure d'intervenir, à des fins d'abord et avant tout déclaratoires. Ce que l'on a maintes fois qualifié de rectification au cours des débats correspondait essentiellement à la constatation des modifications faites par les parties et à la reconnaissance de leur légitimité et de leur nécessité¹³⁷. » (Notre soulignement)

Quelques décisions permettent toutefois d'établir certaines exceptions lorsqu'une cour, ayant une compétence restreinte, empiète sur une compétence fondamentale de la Cour supérieure en exerçant les

¹³¹ Art. 33, al. 1 C.p.c.

¹³² Christian TRÉPANIÉ, Mathieu LEBLANC-GAGNON et Pierre-Claude LAFOND, dir., *JurisClasseur Québec Droit civil - Procédure civile I*, 2^e éd., fascicule 6 « Compétence d'attribution des tribunaux de première instance », Montréal, LexisNexis, 2015, par. 15.

¹³³ *Id.*, par. 18

¹³⁴ 2001 CSC 51, par. 30.

¹³⁵ C. TRÉPANIÉ, M. LEBLANC-GAGNON et P.-C. LAFOND, précité, note 132, par. 18.

¹³⁶ *AES (CSC)*, précité, note 53, par. 50.

¹³⁷ *Id.*, par. 52.

pouvoirs inhérents ou accessoires dont elle dispose¹³⁸. Prenons par exemple la décision de la Cour du Québec dans l'affaire *Camping Normand inc. c. Lacoste*¹³⁹, où elle fut amenée à se pencher sur la compétence de la Régie du logement en matière de jugement déclaratoire. Dans cette affaire, le juge Théroux distingua, d'entrée de jeu, la situation dont il était saisi de la situation où la Régie du logement aurait, dans l'exercice de ses compétences inhérentes, statué sur des conclusions déclaratoires nécessaires à la résolution du litige. À son avis, la décision de la Régie du logement était plutôt un jugement déclaratoire visant à reconnaître la nature du contrat entre les parties. Ainsi, la Cour du Québec en vint à la conclusion qu'un tribunal, tel que la Régie du logement, ne peut exercer une telle compétence fondamentale de la Cour supérieure du Québec sans qu'il s'agisse d'un objet préliminaire à trancher avant d'être en mesure de traiter du fond du litige¹⁴⁰.

Dans une affaire plus récente, la Cour d'appel du Québec a conclu à la compétence de la Cour du Québec d'émettre une conclusion déclaratoire au motif que : « l'ajout de cette conclusion n'a pas modifié la nature de l'action initialement intentée et c'est donc cette nature que l'on se doit de déterminer »¹⁴¹.

2.2.2. La réticence des cours supérieures à statuer sur des questions ayant des incidences fiscales

D'un autre côté, malgré la large compétence résiduelle que possède la Cour supérieure, notamment en matière de propriété et de droits civils, elle a, à plusieurs reprises, décliné juridiction sur des affaires ayant trait à la compétence spécialisée d'autres tribunaux.

Notons d'abord la décision *Produits forestiers Arbec inc. c. Procureur général du Canada*¹⁴², où la Cour supérieure du Québec rappelle qu'« [a]fin d'établir si la Cour supérieure peut entendre le litige, il est dès lors nécessaire d'en établir "la nature essentielle" en se fondant sur "une appréciation réaliste du résultat concret visé par le demandeur" »¹⁴³. Dans cette affaire, la Cour jugea que le recours en responsabilité civile intenté par les demanderessees ne constituait pas le fondement du litige, mais qu'il s'agissait plutôt du déguisement d'une contestation de cotisations établies par le ministre. Cette contestation étant de la compétence exclusive de la Cour canadienne de l'impôt, la Cour supérieure s'est dessaisie de l'instance.

Dans l'affaire *Stephkan Holdings Inc. c. Canada Revenue Agency*¹⁴⁴, les contribuables requéraient l'homologation d'une entente conclue avec l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») selon laquelle aucun rajustement du revenu imposable ne serait effectué pour les années en question s'ils effectuaient certaines actions déterminées. Or, malgré la conformité des parties aux exigences de l'ARC, celle-ci a tout de même imposé les contribuables pour certaines années visées par l'entente. La Cour supérieure du Québec, saisie de la demande, insista sur le fondement même de la compétence de la Cour canadienne de l'impôt en affirmant ceci :

¹³⁸ C. TRÉPANIÉ, M. LEBLANC-GAGNON et P.-C. LAFOND, précité, note 132, par. 18.

¹³⁹ 2010 QCCQ 4063.

¹⁴⁰ *Id.*, par. 54.

¹⁴¹ *Uniroc inc. c. Ville de Saint-Jérôme*, 2022 QCCA 1032, par. 31.

¹⁴² 2018 QCCS 3379.

¹⁴³ *Id.*, par. 34.

¹⁴⁴ 2013 QCCS 643 (« *Stephkan Holdings (CS)* »).

« The Tax Court of Canada is granted exclusive original jurisdiction to hear appeals of tax assessment disputes. It is the exclusive court with specialized expertise designated to decide disputes involving the complex statutory regime of federal tax assessments¹⁴⁵. »

Le juge Peacock en vint à la conclusion que l'objet réellement recherché par la demande était plutôt d'infirmer la validité des cotisations sur la base de l'entente dont les contribuables demandaient l'homologation. C'est donc la Cour canadienne de l'impôt qui était la mieux outillée pour juger de la demande en raison, notamment, du fait qu'elle « a la compétence nécessaire pour entendre l'entièreté de l'affaire, y compris l'effet juridique de l'entente de règlement sur les cotisations contestées »¹⁴⁶.

Les décisions citées ci-dessus montrent une certaine déférence de la Cour supérieure du Québec envers la Cour canadienne de l'impôt dans les cas où l'action intentée déterminerait ultimement la validité de la cotisation établie par le ministre.

2.3. LA NATURE ESSENTIELLE DU LITIGE DÉTERMINE LA COMPÉTENCE DE LA COUR

Bien que la Cour canadienne de l'impôt soit habilitée à interpréter des contrats, il est néanmoins fondamental que la nature essentielle de la demande entre dans les limites de sa compétence. Il va sans dire qu'un appel d'une cotisation établie par le ministre du Revenu national doit être interjeté auprès de la Cour canadienne de l'impôt, mais la requête d'un contribuable visant à faire reconnaître « [...] [l']incompatibilité entre l'intention commune qu'avaient les parties contractantes à l'origine et l'expression de cette intention sous forme écrite ou verbale, par une interprétation du contrat selon l'article 1425 C.c.Q. »¹⁴⁷ est-elle suffisamment accessoire à l'appel de la cotisation pour y être traitée par cette même Cour?

À la vue des cas évoqués dans le présent texte, nous suggérons une réponse affirmative lorsque la demande est essentiellement d'ordre fiscal. Un parallèle avec la décision de la Cour supérieure du Québec dans l'affaire *Stephkan Holdings*¹⁴⁸ nous y invite. Dans cette affaire, tant en première instance qu'en appel, les cours ont considéré que la demande d'homologation du contribuable avait pour finalité de contourner le processus d'appel d'une cotisation¹⁴⁹. En effet, l'obtention de l'homologation, comme le soutenait l'ARC, « constitue une attaque collatérale d'une cotisation d'impôt fédéral »¹⁵⁰. Le contribuable recherche les conclusions d'une cour tierce par lesquelles il s'opposera à la cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt. De la même manière, on peut présumer que la demande visant à reconnaître l'incohérence entre l'intention initiale des parties et l'instrument juridique ayant produit des conséquences fiscales inattendues ou que les parties avaient précisément cherché à éviter n'aura pour finalité que la contestation de la cotisation. Ainsi, l'appel à la Cour canadienne de l'impôt d'une cotisation constituerait le moyen approprié d'établir la réelle entente entre les parties et de juger du bien-fondé ou non de la cotisation.

¹⁴⁵ *Id.*, par. 12.

¹⁴⁶ *Id.*, par. 15.

¹⁴⁷ *Groupe Jean Coutu*, précité, note 4, par. 9.

¹⁴⁸ *Stephkan Holdings (CS)*, précité, note 144.

¹⁴⁹ *Id.*, par. 14 et *Stephkan Holdings Inc. c. Agence du revenu du Canada*, 2013 QCCA 1651, par. 18.

¹⁵⁰ *Stephkan Holdings (CS)*, précité, note 144, par. 5.

3. LES ÉLÉMENTS EN FAVEUR D'UNE CONTESTATION UNIQUE DEVANT LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT

Dans la présente section, nous verrons comment le cadre juridique actuel de la rectification en droit civil québécois permet de postuler que la Cour canadienne de l'impôt est apte à déterminer le bien-fondé d'une cotisation à partir d'une preuve concluante de l'intention du contribuable à l'égard d'opérations suffisamment déterminées plutôt qu'en vertu de l'écrit la consignait incorrectement. Plus encore, nous examinerons différentes décisions rendues par cette Cour qui permettent d'appuyer cette position.

3.1. LA RECTIFICATION EN DROIT CIVIL QUÉBÉCOIS : UNE SIMPLE OPÉRATION D'INTERPRÉTATION

Comme indiqué précédemment, le recours en rectification dans les provinces de common law et le recours en rectification selon le droit civil québécois se distinguent notamment par le fait qu'il s'agit dans le premier cas d'une réparation accordée par un juge selon les principes de l'*equity* alors que dans le second cas il est plutôt question d'une interprétation de contrats. Ainsi, bien qu'il soit établi que la Cour canadienne de l'impôt ne dispose d'aucune compétence en *equity* et qu'elle ne peut, par le fait même, accorder la rectification d'actes en *equity*¹⁵¹, cette conception ne saurait se transposer au recours québécois. En effet, le cœur du présent texte repose sur cette distinction fondamentale et sur la compétence de la Cour canadienne de l'impôt à interpréter les contrats qui établissent l'obligation fiscale d'un contribuable.

Nous avons mentionné que la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *AES*, désignait, en droit civil québécois, le recours en rectification comme la reconnaissance de la légitimité des modifications apportées aux actes juridiques par l'obtention d'un jugement déclaratoire. Cependant, l'obtention d'un tel jugement déclaratoire par les parties est-elle un préalable nécessaire pour saisir la Cour canadienne de l'impôt d'un appel d'une cotisation sur la base d'une incohérence entre l'*instrumentum* et le *negotium*? Nous répondons par la négative.

Comme nous le savons, la Cour canadienne de l'impôt est, en matière de fiscalité fédérale, la seule Cour qui permet à l'ensemble des contribuables du pays d'interjeter un appel à l'encontre de cotisations établies par le ministre du Revenu national. Ainsi, il va de soi, conformément à la législation en vigueur¹⁵² et à la jurisprudence en la matière, que les justiciables québécois peuvent voir traiter leurs dossiers en accord avec le droit civil québécois qui, comme expliqué précédemment, gouverne leurs relations contractuelles. Cela implique notamment l'emploi des règles d'interprétation des contrats du *Code civil du Québec* dans les causes entendues par la Cour canadienne de l'impôt qui requièrent un tel exercice.

Il sera adéquat pour la Cour de procéder à l'interprétation d'un contrat écrit dans la mesure où il comporte une ambiguïté ou qu'il traduit incorrectement la volonté initiale des déclarants¹⁵³. Dans une telle situation,

¹⁵¹ David JACYK, « The Dividing Line Between the Jurisdictions of the Tax Court of Canada and Other Superior Courts », (2008), vol. 56, n° 3 *Canadian Tax Journal*, p. 686-687 (Taxfind).

¹⁵² *Supra*, note 104 et art. 8.1 de la *Loi d'interprétation*.

¹⁵³ *Sobeys*, précité, note 2, par. 50.

la Cour devra se tourner vers les articles 1425 à 1432 C.c.Q. afin de déterminer l'entente réelle sur laquelle elle pourra valablement fonder une cotisation. Une revue de la jurisprudence en la matière permet de relever de nombreux cas distincts où la Cour canadienne de l'impôt a eu à interpréter des contrats dans le cadre de l'évaluation de cotisations. Cette interprétation contractuelle est possible lorsqu'il ne s'agit pas d'un « litige de nature contractuelle » visant à établir des obligations entre les parties, mais plutôt d'un « litige de nature administrative » opposant une partie et un tiers¹⁵⁴. Aux fins d'une demande en rectification selon l'article 1425 C.c.Q., il a été établi que les agences du revenu sont des tiers aux contrats intervenus entre les contribuables et n'ont ainsi aucun « droit acquis au bénéfice d'une erreur que les parties à un contrat auraient commise »¹⁵⁵.

Le libellé de l'article 1425 C.c.Q. confère une règle d'interprétation fondamentale faisant primer la recherche de l'intention initiale des parties contractantes plutôt que de s'arrêter aux termes de l'écrit. La reconnaissance, par la Cour suprême du Canada¹⁵⁶, de l'application rétroactive de telles conclusions en matière de fiscalité a permis aux contribuables de contester, dans certaines circonstances, des cotisations établies par le ministre sur la base de documents erronés.

Ainsi, nous pouvons conclure, au vu de ce qui précède, que cette règle d'interprétation permettrait à un juge de la Cour canadienne de l'impôt d'apprécier la preuve concluante que lui présenterait un contribuable quant aux obligations convenues entre les parties et de faire fi de l'instrument écrit au moment de déterminer quelle serait la cotisation appropriée. Bien entendu, la Cour devra s'assurer du respect des critères relatifs à la rectification en droit civil québécois établis par la Cour suprême du Canada dans les arrêts *AES*¹⁵⁷ et *Groupe Jean Coutu*¹⁵⁸.

3.2. UNE POSSIBILITÉ AU REGARD DE LA JURISPRUDENCE MODERNE

Alors qu'il est communément accepté qu'un recours en rectification se doit d'être présenté à la Cour supérieure du Québec pour l'obtention d'un jugement déclaratoire, nous croyons qu'un tel procédé ne serait pas nécessaire à l'appel d'une cotisation par un contribuable pour les raisons évoquées plus haut. Selon nous, cette position trouve également des assises dans la jurisprudence développée par la Cour canadienne de l'impôt au cours des dernières années.

À l'appui de cette position, nous croyons pertinent de mentionner la récente décision *Bourgault c. La Reine*¹⁵⁹ rendue par la Cour canadienne de l'impôt. Dans cette affaire, l'ARC a établi des cotisations à l'appelant, pour les années d'imposition 2002, 2003 et 2004, lui ajoutant des sommes à titre d'avantages conférés à un actionnaire. Ces cotisations furent établies en fonction de la convention d'achat et de vente d'actions intervenue entre Placeval et Jean Bourgault. Les parties présentèrent à la Cour supérieure du Québec une requête en jugement déclaratoire visant à corriger la rédaction erronée de certaines parties de la convention

¹⁵⁴ 9041-6868 *Québec inc.*, précité, note 110, par. 8.

¹⁵⁵ *AES (CSC)*, précité, note 53.

¹⁵⁶ *Id.*

¹⁵⁷ *Id.*

¹⁵⁸ *Groupe Jean Coutu*, précité, note 4.

¹⁵⁹ 2019 CCI 6.

qui avaient, par le fait même, engendré les cotisations en question. La requête fut accueillie par la Cour supérieure du Québec qui modifia l'instrument en concordance avec l'intention initiale véritable des parties. M. Bourgault fit appel, par la suite, des cotisations établies par le ministre, en se fondant sur la convention nouvellement rectifiée. Or, comme le juge Favreau de la Cour canadienne de l'impôt le constata, le jugement déclaratoire de la Cour supérieure ne pouvait, en raison de l'omission des parties d'avoir mis en cause le procureur général du Canada ou le ministre, être opposable à ces derniers¹⁶⁰. Malgré ce fait, la Cour canadienne de l'impôt procéda à l'analyse de l'intention commune des parties au moment de la conclusion de la convention et en vint, tout de même, à la conclusion que cette volonté ne se reflétait pas dans l'instrument en raison d'importantes erreurs de rédaction¹⁶¹. S'appuyant sur son interprétation de l'intention initiale des parties qui aurait dû être reflétée dans la convention, la Cour canadienne de l'impôt accueillit l'appel et annula les cotisations établies par le ministre¹⁶².

Dans cette perspective, il nous est possible de conclure que l'absence d'un jugement déclaratoire modifiant les termes d'un instrument n'empêche pas la Cour canadienne de l'impôt de décider de la validité ou non d'une cotisation conformément à l'intention initiale des parties à l'opération. En effet, cette décision met de l'avant le pouvoir implicite que possède la Cour canadienne de l'impôt de rechercher l'intention véritable des parties lors de la conclusion des ententes en litige lorsqu'elle évalue l'ensemble d'un dossier faisant appel au droit civil québécois.

La décision *Banque Laurentienne du Canada c. La Reine*¹⁶³ fournit un autre exemple de situation où la Cour canadienne de l'impôt a fait appel aux règles d'interprétation des contrats du *Code civil du Québec* afin d'établir les obligations fiscales d'un contribuable. Dans cette affaire, la Cour canadienne de l'impôt s'appuya sur le principe d'interprétation de l'article 1425 C.c.Q. afin de déterminer si des sommes pouvaient être considérées comme ayant été engagées dans le cadre d'une émission d'actions. Incapable de déterminer, à la lecture des clauses du contrat, le motif pour lequel les sommes avaient été dépensées par l'appelante, le juge Ouimet se tourna plutôt vers la recherche de la commune intention des parties¹⁶⁴. Sur la base de l'arrêt *AES*¹⁶⁵ de la Cour suprême du Canada qui a « rejeté l'argument selon lequel une mauvaise transcription de l'intention des parties dans le contrat écrit lie celles-ci »¹⁶⁶, la Cour canadienne de l'impôt spécifia que les termes « honoraires de transaction », s'ils ne traduisent pas l'intention commune véritable des parties, ne peuvent en eux-mêmes générer des droits et des obligations. Il appert de cette décision que la Cour canadienne de l'impôt introduit graduellement les principes dégagés dans l'arrêt *AES*¹⁶⁷ en matière d'interprétation des contrats découlant de l'article 1425 C.c.Q.

¹⁶⁰ *Id.*, par. 55.

¹⁶¹ *Id.*, par. 62.

¹⁶² *Id.*, par. 64.

¹⁶³ 2020 CCI 73 (« *Banque Laurentienne* »).

¹⁶⁴ *Id.*, par. 51.

¹⁶⁵ *AES (CSC)*, précité, note 53.

¹⁶⁶ *Banque Laurentienne*, précité, note 163, par. 54.

¹⁶⁷ *AES (CSC)*, précité, note 53.

La jurisprudence nous montre non seulement que la Cour canadienne de l'impôt se réfère aux règles d'interprétation des contrats, notamment à celle de l'article 1425 C.c.Q., mais également qu'une telle interprétation est suffisante pour établir les obligations fiscales du contribuable.

CONCLUSION

Depuis la reconnaissance judiciaire en droit civil québécois du recours en rectification sur le fondement de la règle d'interprétation des contrats consacrée par l'article 1425 C.c.Q., plusieurs décisions sont venues éclairer les différents paramètres d'applicabilité de ce recours, notamment en matière fiscale.

Bien que distincts quant à leur fondement juridique, de nombreux parallèles entre ce recours de droit civil québécois et celui issu de la common law ont fait l'objet de discussions de la part des différents tribunaux du Canada. Il était dès lors pertinent de s'interroger sur la compétence dont disposent les tribunaux à cet égard. Plus précisément, nous cherchions à déterminer si l'assise juridique de la rectification, telle que développée en droit civil québécois, permet à la Cour canadienne de l'impôt de modifier la cotisation d'un contribuable conformément à cette assise. Nous sommes parvenus à des conclusions qui soutiennent une réponse affirmative. Un contribuable peut obtenir le redressement de cotisations établies à son encontre, même sans correction préalable d'une planification fiscale déficiente ayant engendré des conséquences fiscales inattendues au regard des modalités antérieurement déterminées, en suivant l'application des règles d'interprétation édictées par le *Code civil du Québec*.

Il convient de noter par ailleurs que l'arrêt *Collins Family Trust*¹⁶⁸ rendu en 2022 par la Cour suprême du Canada tend à restreindre les recours en *equity*. En effet, la majorité a rappelé les énoncés de principe des arrêts *Hôtels Fairmont* et *Groupe Jean Coutu* qui, selon elle, sont d'application générale :

« [...] les arrêts *Hôtels Fairmont* et *Jean Coutu* empêchent les contribuables de recourir à l'*equity* pour faire annuler, changer ou de quelque façon que ce soit modifier une opération conclue ou sa consignation par écrit afin d'éviter une obligation fiscale découlant de l'application ordinaire d'une loi fiscale. [...] ces énoncés sont d'application générale et empêchent complètement l'octroi d'une réparation en *equity* quand une telle réparation est sollicitée pour éviter une obligation fiscale non recherchée qui découle de l'application ordinaire de lois fiscales à des opérations librement convenues¹⁶⁹. »

Bien que l'arrêt *Collins Family Trust* se rapporte à l'annulation d'opérations et non à leur rectification, il n'en est pas moins important. Il conviendra de surveiller les prochaines décisions qui seront rendues en matière de rectification, notamment quant au poids à leur accorder sur le plan fiscal.

¹⁶⁸ *Collins Family Trust*, précité, note 8.

¹⁶⁹ *Id.*, par. 22.