

Dossier n° 36505

COUR SUPRÊME DU CANADA

(EN APPEL D'UN JUGEMENT DE LA COUR D'APPEL DU QUÉBEC – 500-09-023229-131)

ENTRE :

LE GROUPE JEAN COUTU (PJC) INC.

APPELANTE
(intimée)

- et -

PROCUREUR GÉNÉRAL DU CANADA

INTIMÉ
(appellant)

MÉMOIRE DE L'APPELANTE

(règle 42 des Règles de la Cour suprême du Canada)

M^e Dominic C. Belley
Norton Rose Fulbright Canada
S.E.N.C.R.L., s.r.l.
Bureau 2500
1, Place Ville Marie
Montréal (Québec)
H3B 1R1

Tél. : 514 847-4318
Télé. : 514 286-5474
dominic.belley@nortonrosefulbright.com

Procureur de l'appelante

M^e Sally A. Gomery
Norton Rose Fulbright Canada
S.E.N.C.R.L., s.r.l.
Bureau 1500
45, rue O'Connor
Ottawa (Ontario)
K1P 1A4

Tél. : 613 780-8604
Télé. : 613 230-5459
sally.gomery@nortonrosefulbright.com

Correspondante de l'appelante

M^e Daniel Bourgeois
M^e Susan Shaughnessy
Ministère de la Justice Canada
Bureau 1159
99, rue Bank
Ottawa (Ontario)
K1A 0H8

Tél. : 613 670-6440 (M^e Bourgeois)
Tél. : 514 283-3655 (M^e Shaughnessy)
Télé. : 613 941-2293
daniel.bourgeois@justice.gc.ca
susan.shaughnessy@justice.gc.ca

Procureurs de l'intimé
Procureur général du Canada

M^e Christopher M. Rupar
Ministère de la Justice Canada
Bureau 557
50, rue O'Connor
Ottawa (Ontario)
K1A 0H8

Tél. : 613 670-6290
Télé. : 613 954-1920
christopher.rupar@justice.gc.ca

Correspondant de l'intimé
Procureur général du Canada

TABLE DES MATIÈRES

	Page
<hr/>	
<u>MÉMOIRE DE L'APPELANTE</u>	
PARTIE I – EXPOSÉ DE LA POSITION DE L'APPELANTE ET EXPOSÉ DES FAITS	1
Introduction	1
Résumé des faits	2
L'appelante et sa filiale américaine	3
La problématique de fluctuation du taux de change	3
La solution envisagée	4
La solution mise en œuvre	5
Les conséquences fiscales inattendues	6
La rectification proposée	7
Les conclusions de faits du juge de première instance	8
L'erreur de fait de la Cour d'appel	11
PARTIE II – EXPOSÉ DES QUESTIONS EN LITIGE	13
PARTIE III – EXPOSÉ DES ARGUMENTS	14
La primauté de l'intention sur l'écrit	14
<i>Interregnum</i>	18
Les lignes directrices proposées	20
La bonne foi et la diligence des parties	20
La rectification proposée doit être conforme à l'intention d'origine	23

TABLE DES MATIÈRES

	Page
La demande de rectification ne doit pas équivaloir à un abus de droit	..... 25
La rectification proposée ne doit pas contrevenir à une règle intéressant l'ordre public	..... 27
La rectification proposée ne doit pas masquer une fraude	..... 29
L'application des lignes directrices aux faits du présent pourvoi	..... 30
L'erreur a été commise de bonne foi et suite à une démarche diligente afin que la commune intention des parties soit correctement reflétée dans l'écrit, y compris l'exigence de neutralité fiscale	..... 30
La rectification proposée est conforme à l'intention d'origine	..... 32
Abus de droit, règle intéressant l'ordre public et fraude	..... 36
PARTIE IV – ARGUMENTS AU SUJET DES DÉPENS	..... 38
PARTIE V – ORDONNANCES DEMANDÉES	..... 39
PARTIE VI – TABLE DES SOURCES	..... 40



MÉMOIRE DE L'APPELANTE

PARTIE I – EXPOSÉ DE LA POSITION DE L'APPELANTE ET EXPOSÉ DES FAITS

Introduction

1. À quelles conditions la Cour supérieure peut-elle accepter ou refuser de rectifier l'écrit porteur d'un contrat lorsqu'il a été démontré par la preuve qu'il constitue une expression erronée de la commune intention des parties?
2. Voilà, énoncée simplement, la problématique soulevée par le présent pourvoi.
3. Dans *Québec (Agence du revenu) c. Services environnementaux AES inc.*, [2013] 3 R.C.S. 838, cette Cour a conclu unanimement qu'un acte sous seing privé constitue une forme d'expression de la volonté commune. S'il est entaché d'une erreur, notamment une erreur imputable à un conseiller professionnel, une fois l'erreur établie conformément aux règles de la preuve en matière civile, le tribunal doit la constater et faire en sorte qu'on y remédie. Le fisc ne possède pas de droit acquis au bénéfice d'une erreur commise par un contribuable¹.
4. Cette conclusion prend assise dans la notion même de contrat : l'échange de consentement, lequel prime sur le support matériel², qui n'est qu'un accessoire.
5. Les conséquences fiscales doivent logiquement se greffer aux rapports juridiques véritables révélés par la commune intention des parties et non pas sur des rapports juridiques apparents reflétés par un écrit erroné³.

¹ *Services environnementaux AES inc.*, para. 52-54, Recueil de sources de l'appelante, ci-après « **R.S.A.** », vol. 3, onglet 33.

² *Services environnementaux AES inc.*, para. 28, **R.S.A.**, vol. 3, onglet 33.

³ Une fois la rectification sanctionnée par la Cour supérieure de la province, les tribunaux compétents lors de l'appel de la cotisation fiscale reconnaissent l'opposabilité de la rectification, tant en ce qui concerne une cotisation fédérale qu'une cotisation provinciale. Voir : *Dale v. The Queen*, [1997] D.T.C. 5252 (C.A.F.), **R.S.A.**, vol. 1, onglet 14; et *Imperial Tobacco Canada ltée c. Québec (Sous-ministre du revenu)*, 2006 QCCQ 8273, **R.S.A.**, vol. 2, onglet 25. Voir également : *Tsiaprailis c. Canada*, [2005] 1 R.C.S. 113, **R.S.A.**, vol. 4, onglet 39. En ce qui concerne les jugements étrangers : *Canadian Forest Navigation Co. Ltd. c. The Queen*, 2016 TCC 43, para. 23, **R.S.A.**, vol. 1, onglet 11.

6. Bien que reconnaissant la possibilité de rectifier l'écrit entaché d'une erreur pour qu'il n'y ait plus d'incohérence avec la commune intention des parties et ainsi faire ressortir les rapports juridiques véritables⁴, cette Cour n'a pas souhaité, en 2013, approfondir dans le fin détail les situations où le tribunal devrait – ou ne devrait pas – permettre la rectification une fois l'erreur prouvée.
7. Cette Cour s'est limitée à une invitation à la prudence : ne pas interpréter la reconnaissance de la primauté de l'intention commune comme une invitation à se lancer dans des planifications fiscales audacieuses et à refaire les contrats rétroactivement en cas d'échec⁵.
8. C'est donc à la délicate tâche de tracer les frontières du droit de la rectification qu'est consacré le présent pourvoi avec, comme point de départ, la trame factuelle suivante.

Résumé des faits

9. En première instance, les parties ont déposé une entente partielle sur les faits qui constitue la trame de fond factuelle du présent pourvoi⁶. Pour la compléter, le juge de première instance a entendu les témoignages de M. André Belzile (chef de la direction financière)⁷, M^{me} Julie Lessard (contrôleur)⁸ et M^e Patrice Lareau (conseiller professionnel externe)⁹, tous assignés par l'appelante. L'intimé n'a assigné aucun témoin. À cela, on peut ajouter que les pièces, de part et d'autre, ont été déposées de consentement.
10. Les faits pertinents au présent pourvoi ne font donc l'objet d'aucune controverse et ont été correctement résumés par le juge de première instance.

⁴ Il s'agissait, par ailleurs, de la seule question qui avait été soulevée par l'appelante, l'Agence du revenu du Québec, dans *Services environnementaux AES inc.*

⁵ *Services environnementaux AES inc.*, para. 54, **R.S.A., vol. 3, onglet 33.**

⁶ Entente partielle sur les faits, Dossier de l'appelante, ci-après « **D.A.** », **vol. 1, p. 44.**

⁷ Notes sténographiques de la déposition de M. André Belzile, **D.A., vol. 1, p. 70.**

⁸ Notes sténographiques de la déposition de M^{me} Julie Lessard, **D.A., vol. 1, p. 148.**

⁹ Notes sténographiques de la déposition de M^e Patrice Lareau, **D.A., vol. 1, p. 173.**

L'appelante et sa filiale américaine

11. L'appelante, Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc., est une société par actions régie, à l'époque pertinente au litige, par la *Loi sur les compagnies*, R.L.R.Q., c. C-38¹⁰. Depuis le 14 février 2011, elle est régie par la *Loi sur les sociétés par actions*, R.L.R.Q., c. S-31.1¹¹.
12. L'appelante exploite au Québec une entreprise de franchisage et de distribution dans le commerce de détail, plus précisément le secteur des pharmacies¹².
13. The Jean Coutu Group (PJC) USA Inc., défenderesse en première instance, est une société commerciale constituée en vertu des lois de l'État du Delaware (E.U.). À l'époque pertinente au litige, elle était une société de portefeuille œuvrant aux États-Unis et était une filiale à part entière de l'appelante¹³.

La problématique de fluctuation du taux de change

14. En 2004, The Jean Coutu Group (PJC) USA Inc. se porte acquéreur de 1 800 pharmacies situées aux États-Unis, lesquelles appartenaient auparavant à Eckerd Corporation, une société américaine¹⁴.
15. Pour l'appelante, société canadienne, cette opération impliquait un investissement en devises américaines à l'égard duquel la variation du taux de change – entre la date de l'investissement et la date des états financiers de l'appelante – devait être rapportée à l'état des résultats comme un gain ou une perte, et ce, jusqu'à son aliénation¹⁵.

¹⁰ Jugement de la Cour supérieure, para. 3, **D.A., vol. 1, p. 1**; Entente partielle sur les faits, para. 1, **D.A., vol. 1, p. 44**; Pièce P-1, **D.A., vol. 2, p. 1**.

¹¹ *Décret 908-2010* (2010) 46 G.O. II, 4421, 3 novembre 2010, **R.S.A., vol. 1, onglet 2**.

¹² Jugement de la Cour supérieure, para. 3, **D.A., vol. 1, p. 1**; Entente partielle sur les faits, para. 1, **D.A., vol. 1, p. 44**.

¹³ Jugement de la Cour supérieure, para. 4 *in fine*, **D.A., vol. 1, p. 2**; Entente partielle sur les faits, para. 2 et 14, **D.A., vol. 1, p. 44-45**; Pièce P-2, **D.A., vol. 2, p. 8**. L'appelante détenait la totalité des actions émises par The Jean Coutu Group (PJC) USA Inc., jusqu'au 4 juin 2007, date à laquelle elles ont été vendues (et avec elles la chaîne de pharmacies américaines) à Rite Aid Corporation.

¹⁴ Jugement de la Cour supérieure, para. 3, **D.A., vol. 1, p. 2**; Déposition de M. André Belzile, **D.A., vol. 1, p. 74**.

¹⁵ Jugement de la Cour supérieure, para. 3, **D.A., vol. 1, p. 2**; Déposition de M. André Belzile, **D.A., vol. 1, p. 76 et s.**

16. Par exemple, fin novembre 2004, les résultats de l'appelante montraient une perte de change de 20,1 M\$. Quoique cette perte de change n'était pas alors réalisée et constituait une entrée comptable théorique (sans entrée ou sortie de fonds réelle), elle était perçue négativement par les investisseurs privés et institutionnels¹⁶.

La solution envisagée

17. L'appelante devait donc trouver une solution lui permettant d'utiliser la comptabilité de couverture pour ainsi enregistrer à l'avoir des actionnaires les fluctuations du taux de change, plutôt que de les refléter à l'état des résultats¹⁷. L'objectif consistait à éviter la volatilité des résultats.
18. L'équipe d'experts en finance de l'appelante (M. Belzile et M^{me} Lessard) a alors sollicité l'aide de conseillers professionnels externes – Deloitte (notamment, M^c Lareau) et PwC – afin de trouver et de mettre en œuvre une telle solution¹⁸.
19. Comme la variation trimestrielle du taux de change n'avait pas de conséquences fiscales jusqu'à l'aliénation de l'investissement américain, l'opération projetée pour résoudre la problématique comptable ne devait pas avoir pour résultat de produire un impact fiscal négatif¹⁹.
20. C'est dans ce contexte que l'appelante et ses conseillers professionnels ont envisagé diverses options avant de retenir la série d'opérations suivante²⁰.

¹⁶ Jugement de la Cour supérieure, para. 3, **D.A. vol. 1, p. 2**; Pièce P-18, **D.A., vol. 3, p. 88**; Déposition de M. André Belzile, **D.A., vol. 1, p. 86 et s.**

¹⁷ Jugement de la Cour supérieure, para. 3, **D.A. vol. 1, p. 2**; Déposition de M. André Belzile, **D.A., vol. 1, p. 89 et s.**

¹⁸ Déposition de M^{me} Julie Lessard, **D.A., vol. 1, p. 150 et s.**

¹⁹ Jugement de la Cour supérieure, para. 22, **D.A., vol. 1, p. 5.**

²⁰ Jugement de la Cour supérieure, para. 22, **D.A., vol. 1, p. 5**; Entente partielle sur les faits, para. 12, **D.A., vol. 1, p. 45**; Pièce P-11, **D.A., vol. 3, p. 4.**

*La solution mise en oeuvre*²¹

21. Le 7 février 2005, l'appelante a autorisé une avance de 120 \$ US à sa filiale américaine en contrepartie d'un billet à ordre payable par la filiale²². Le prêt portait intérêts au taux LIBOR²³ plus 2,5 %. Le même jour, l'appelante et sa filiale reconnaissaient que la somme avait été avancée conformément à l'entente²⁴.
22. Le 25 février 2005, l'appelante a souscrit 10 actions ordinaires additionnelles du capital-actions de sa filiale, pour 70 M\$ US²⁵.
23. En retour, la filiale a prêté à l'appelante la somme de 70 M\$ US au taux d'intérêt LIBOR plus 2,5 %²⁶.
24. La résultante – un passif de 70 M\$ US pour l'appelante – avait pour effet que le montant net de ses dettes en devises américaines par rapport aux avances nettes à sa filiale américaine devenait négatif. Ainsi, les conditions comptables de la couverture de change étaient remplies et les variations du taux de change n'avaient plus à être constatées à l'état des résultats. Elles étaient dorénavant constatées à l'avoir des actionnaires²⁷.
25. Selon les résultats apparaissant aux états financiers de l'appelante, le problème de fluctuation du taux de change fut résolu à la fin de l'exercice 2005²⁸.

²¹ Jugement de la Cour supérieure, para. 4, **D.A., vol. 1, p. 2**; Entente partielle sur les faits, para. 4-11, **D.A., vol. 1, p. 44-45**; Pièce P-21, **D.A., vol. 3, p. 109-111** (illustration).

²² Entente partielle sur les faits, para. 4-5, **D.A., vol. 1, p. 44-45**; Pièce P-3, **D.A., vol. 2, p. 15**; Pièce P-5, **D.A., vol. 2, p. 26**.

²³ *London Interbank Offered Rate*.

²⁴ Entente partielle sur les faits, para. 6, **D.A., vol. 1, p. 45**; Pièce P-4, **D.A., vol. 2, p. 21**.

²⁵ Entente partielle sur les faits, para. 7- 8, **D.A., vol. 1, p. 45**; Pièce P-6, **D.A., vol. 2, p. 38**.

²⁶ Entente partielle sur les faits, para. 9-11, **D.A., vol. 1, p. 45**; Pièce P-7, **D.A., vol. 2, p. 46**; Pièce P-8, **D.A., vol. 2, p. 55**.

²⁷ Jugement de la Cour supérieure, para. 4, **D.A., vol. 1, p. 2**.

²⁸ Jugement de la Cour supérieure, para. 4, **D.A., vol. 1, p. 2**; Pièce P-9, **D.A., vol. 2, p. 67**; Pièce P-18, **D.A., vol. 3, p. 88**; Déposition de M. André Belzile, **D.A., vol. 1, p. 83, lignes 5 et s.**; Déposition de M^{me} Julie Lessard, **D.A., vol. 1, p. 154, lignes 21 et s.**

26. Sur le plan fiscal, l'appelante a retenu et remis à l'Agence du revenu du Canada les retenues d'impôt prévues à l'article 215 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.)²⁹, sur les intérêts payés à sa filiale américaine³⁰. Du côté américain, les retenues ont augmenté les pertes fiscales de la filiale, lesquelles pertes peuvent faire l'objet d'un report pour les années d'imposition subséquentes³¹. L'effet fiscal était globalement neutre.
27. Les retenues d'impôt avaient été envisagées et acceptées par l'appelante qui ne voulait toutefois aucun impact fiscal autre que les retenues et qui avait dûment consulté ses conseillers professionnels à ce sujet³².

Les conséquences fiscales inattendues

28. En 2010, l'Agence du revenu du Canada procède à une vérification fiscale des opérations de l'appelante pour ses années d'imposition 2005, 2006 et 2007³³.
29. Au terme de sa vérification, l'Agence avise l'appelante qu'elle considère les revenus d'intérêts payés à sa filiale américaine sur le prêt de 70 M\$ comme un « revenu étranger accumulé tiré de biens »³⁴.
30. Il n'est pas contesté que la filiale américaine était, à l'époque pertinente, une « société étrangère affiliée contrôlée » de l'appelante, au sens du paragraphe 95(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*³⁵.

²⁹ **R.S.A., vol. 1, onglet 4.**

³⁰ Montants des intérêts payés par l'appelante à sa filiale américaine : 1 209 340 \$ en 2005, 5 462 104 \$ en 2006 et 6 480 853 \$ en 2007. Entente partielle sur les faits, para. 18, **D.A., vol. 1, p. 46.**

³¹ Jugement de la Cour supérieure, para. 4, **D.A., vol. 1, p. 2.** Entente partielle sur les faits, para. 19, **D.A., vol. 1, p. 46.**

³² Jugement de la Cour supérieure, para. 22, **D.A., vol. 1, p. 5.**

³³ Jugement de la Cour supérieure, para. 5, **D.A., vol. 1, p. 2;** Entente partielle sur les faits, para. 13, **D.A., vol. 1, p. 45.**

³⁴ *Foreign Accrual Property Income* ou « FAPI ». Jugement de la Cour supérieure, para. 5, **D.A., vol. 1, p. 2;** Entente partielle sur les faits, para. 16-18, 20, **D.A., vol. 1, p. 46-47;** Pièce P-10, **D.A., vol. 3, p. 1.**

³⁵ Entente partielle sur les faits, para. 16, **D.A., vol. 1, p. 46;** **R.S.A., vol. 1, onglet 4.**

31. Sur le plan fiscal, les revenus nets d'intérêts de la filiale américaine constituaient donc un « revenu étranger accumulé tiré de biens » de l'appelante qui devaient être inclus dans ses revenus au Canada pour chacune des années visées³⁶.
32. Sur le plan pratique, la conséquence fiscale est le paiement d'impôts fédéraux³⁷ additionnels de l'ordre de 2,2 M\$ pour les trois années (auxquels s'ajoutent des intérêts composés quotidiennement)³⁸, alors que la série d'opérations proposée par les conseillers professionnels et acceptée par l'appelante devait mettre en œuvre une solution neutre sur le plan fiscal.

La rectification proposée

33. Devant cet impact fiscal inattendu et incohérent avec l'intention des parties, l'appelante a demandé, par requête à la Cour supérieure du Québec datée du 17 novembre 2010³⁹, de rectifier rétroactivement au 25 février 2005 les écrits ayant incorrectement instrumenté son intention, et ce, de la façon suivante⁴⁰ :
- a. Le 7 février 2005 : prêt de l'appelante à sa filiale de 120 M\$ US⁴¹;
 - b. Le 25 février 2005 : souscription de 10 actions ordinaires additionnelles par l'appelante dans sa filiale pour 70 M\$ US⁴²;

³⁶ Jugement de la Cour supérieure, para. 6, **D.A. vol. 1, p. 3**; Entente partielle sur les faits, para. 15, **D.A., vol. 1, p. 45**. Pour une description générale du régime canadien d'imposition du revenu étranger accumulé tiré de biens, voir : Nikolakakis, Angelo, *Taxation of Foreign Affiliates*, vol. 1, Toronto, Carswell, 2000, p. 3-5, **R.S.A., vol. 4, onglet 41**.

³⁷ Aux fins de l'impôt sur le revenu provincial québécois, l'article 579 de la *Loi sur les impôts*, L.R.Q., c. I-3, prévoit que « le revenu étranger accumulé provenant de biens d'une filiale étrangère d'un contribuable, pour une année d'imposition de cette filiale, désigne un montant égal à celui qui est calculé à ce titre à l'égard de la filiale pour l'année en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu (Lois révisées du Canada (1985))*, chapitre 1 (5^e supp.) et du *Règlement de l'impôt sur le revenu* édicté en vertu de cette loi. » Il ressort de ce choix législatif que l'Agence du revenu du Québec n'a pas de législation autonome de la législation fédérale en vertu de laquelle elle peut cotiser un revenu étranger accumulé tiré de bien; elle est tributaire du résultat fédéral. Dans le présent dossier, sur le plan pratique, l'Agence du revenu du Québec ne serait autorisée à établir une cotisation à l'égard de l'appelante que dans la mesure où l'Agence du revenu du Canada est autorisée à le faire. Voir également l'article 1010.0.2 de la *Loi sur les impôts*. **R.S.A., vol. 1, onglet 7**.

³⁸ Entente partielle sur les faits, para. 21, **D.A., vol. 1, p. 47**.

³⁹ Requête introductive d'instance à la Cour supérieure, **D.A., vol. 1, p. 21, 26-27**.

⁴⁰ Jugement de la Cour supérieure, para. 7, **D.A., vol. 1, p. 3**; Pièce P-22, **D.A., vol. 3, p. 112** (illustration).

⁴¹ Opération déjà instrumentée et demeurant inchangée.

⁴² Opération déjà instrumentée et demeurant inchangée.

- c. **Le 25 février 2005 : remboursement partiel de 70 M\$ US du prêt de 120 M\$ US par sa filiale américaine (opération nouvellement instrumentée);**
 - d. **Le 25 février 2005 : prêt de l'appelante à sa filiale américaine de 70 M\$ US (opération nouvellement instrumentée);**
 - e. Le 25 février 2005 : prêt de la filiale à l'appelante de 70 M\$ US⁴³.
34. L'effet pratique de la rectification proposée est de compenser :
- a. Les intérêts payables par l'appelante à sa filiale américaine;
 - b. Par les intérêts payables par la filiale américaine à l'appelante; et
 - c. Les réduire à zéro⁴⁴.
35. La filiale américaine, The Jean Coutu Group (PJC) USA Inc., qui n'était plus contrôlée par l'appelante en date de la requête, a consenti à la demande de rectification⁴⁵. Elle n'a pas comparu en première instance ni en appel⁴⁶.
36. Le Procureur général du Canada, représentant l'Agence du revenu du Canada, s'est opposé à la demande de l'appelante au motif que la rectification proposée consistait à réécrire l'histoire fiscale des transactions en ajoutant à la série d'opérations deux étapes qui n'avaient pas été envisagées au départ⁴⁷.

Les conclusions de faits du juge de première instance

37. Dans son jugement rendu le 30 novembre 2012⁴⁸, le juge de première instance a accueilli la demande de rectification de l'appelante et, au soutien de sa décision, a tiré les conclusions de faits suivantes.

⁴³ Opération déjà instrumentée et demeurant inchangée.

⁴⁴ Jugement de la Cour supérieure, para. 8, **D.A., vol. 1, p. 3**; Contestation écrite du Procureur général du Canada, para. 34, **D.A., vol. 1, p. 33**.

⁴⁵ Jugement de la Cour supérieure, para. 13, **D.A., vol. 1, p. 4**; Pièce P-12, **D.A., vol. 3, p. 8**.

⁴⁶ The Jean Coutu Group (PJC) USA Inc. a depuis été retirée de l'intitulé de la cause devant cette Cour.

⁴⁷ Jugement de la Cour supérieure, para. 15-16, **D.A., vol. 1, p. 4**; Contestation écrite du Procureur général du Canada, para. 42-44, **D.A., vol. 1, p. 34-35**.

⁴⁸ **D.A., vol. 1, p. 1**.

38. Tout d'abord, le juge de première instance a conclu en faits que la commune intention des parties consistait à :

- a. Régler le problème de couverture de change;
- b. Sans conséquence fiscale :

[21] La preuve faite à l'enquête démontre manifestement que l'intention claire de PJC Canada et PJC USA était au début de régler un problème de couverture de change sans conséquence fiscale. PJC USA était une société entièrement affiliée et contrôlée par PJC Canada. PJC Canada avait financé l'acquisition des pharmacies par l'entremise de prêteurs américains pour le bénéfice de PJC USA et en même temps PJC Canada finançait les frais d'exploitation de PJC USA par plusieurs avances de fonds à sa filiale. En raison de la fluctuation du taux de change entre le dollar canadien et le dollar US, l'investissement de PJC Canada aux États-Unis générait une perte de change substantielle ou un gain qui devaient être inscrits aux états financiers de l'entreprise. Tel que précisé précédemment, il s'agissait d'une perte (ou d'un gain) théorique puisqu'elle (il) ne deviendrait réelle (réel) qu'à la vente du bien américain. Comme l'explique André Belzile, vice-président finance de la demanderesse, ces fluctuations du taux de change (par exemple -20,1 M\$ au 27 novembre 2004 (P-18, p.240) à + 11,8 M\$ au 26 février 2005 (p.241)) rapportées aux états financiers publics de la demanderesse suscitaient des interrogations auprès des investisseurs privés et institutionnels en raison de la volatilité des résultats et laissaient une perception négative d'un marché portant stable.

[...]

[23] Le tribunal n'a aucune raison de douter de leurs témoignages. De l'avis du tribunal les aspects fiscaux du scénario retenu au départ ont été considérés, sauf celui du revenu étranger accumulé tiré de biens. Il ne s'agit pas de négligence ou de manque de diligence de la part de la demanderesse mais d'un aspect qui a échappé à tous les intervenants concernés. Il ne s'agit pas d'une erreur inexcusable de la part de la demanderesse puisque la demanderesse a pris les mesures diligentes raisonnables pour s'assurer qu'il n'y ait pas d'impact fiscal, mais les résultats n'ont pas été à la hauteur de ses espérances. Le tribunal le répète : PJC USA était une entreprise entièrement affiliée et contrôlée par la demanderesse, les fonds pour l'exploitation de PJC USA provenaient de la demanderesse et la demanderesse n'avait absolument aucun intérêt à se créer un revenu étranger accumulé tiré d'un bien et qui résulterait en un impact fiscal important alors qu'elle pouvait tout aussi bien régler son problème de

change selon la méthode qu'elle propose dans sa requête sans conséquence fiscale pour elle⁴⁹.

[Notre soulignement]

39. Ensuite, le juge de première instance a conclu en faits que la série d'opérations instrumentées entre le 7 et le 25 février 2005 constituait une expression erronée de la commune intention des parties puisqu'elle déclenchait des conséquences fiscales inattendues :

[25] Le tribunal ne partage pas l'avis du Procureur Général à l'effet qu'il n'y ait pas d'écart entre le *negotium* et l'*instrumentum*. Selon le Procureur Général la demanderesse a été induite en erreur par ses conseillers en ce qui concerne le coût ou la valeur des conséquences découlant des transactions de février 2005, erreur qu'il qualifie "d'erreur économique" qui ne pourrait déboucher que sur la nullité du contrat et non sur sa correction. Évidemment, chaque cas et un cas d'espèce. Dans la présente instance il ne s'agit pas d'un seul contrat mais d'une série d'actes juridiques visant à produire un scénario comptable permettant d'annuler les impacts de la variation du taux de change dans les états financiers. La situation juridique créée par ce scénario ne devait pas se traduire par une conséquence fiscale importante. Il ne s'agit pas d'une erreur économique mais plutôt véritablement d'un écart entre l'intention commune des parties (le *negotium*) et les actes juridiques conclus pour y donner suite (*instrumentum*)⁵⁰.

[Notre soulignement]

40. Finalement, le juge de première instance a conclu en faits que la rectification proposée par l'appelante dans sa requête introductive d'instance⁵¹ était conforme à la commune intention des parties :

[28] Enfin, le Procureur Général expose que ses droits à titre de créancière fiscale sont affectés par les corrections demandées. Si les parties avaient procédé selon le scénario proposé par la requête, les revenus d'intérêts présumés tirés de la filiale américaine en vertu du paragraphe 95 (1 L.I.R.) aurait été compensés par ceux payés par PJC USA à PJC Canada selon le schéma P-22. Cette situation aurait été parfaitement légale et l'Agence de Revenu du Canada n'aurait pu s'en plaindre.

⁴⁹ D.A., vol. 1, p. 4-5.

⁵⁰ D.A., vol. 1, p. 6.

⁵¹ D.A., vol. 1, p. 21.

Si ce n'était le fait que le scénario adopté ne correspondait pas à la volonté initiale commune des parties, l'Agence du Revenu du Canada n'aurait pas été créancière fiscale [...] ⁵²

[Notre soulignement]

41. Ces trois conclusions de faits sont entièrement supportées par la preuve présentée par l'appelante que le juge de première instance a trouvée crédible et à l'égard de laquelle aucune objection n'a alors été soulevée ni aucune contre preuve n'a été présentée par le Procureur général du Canada.
42. Même si le juge de première instance n'avait pas, en 2012, le bénéfice des motifs de cette Cour rendus en 2013, sa décision est parfaitement cohérente avec ceux-ci : il constate l'erreur dans les écrits devant exprimer la commune intention des parties et il fait en sorte qu'on y remédie.

L'erreur de fait de la Cour d'appel

43. Dans un arrêt rendu le 12 mai 2015⁵³, la Cour d'appel du Québec accueillait l'appel formulé par le Procureur général du Canada et rejetait la demande de rectification de l'appelante au motif qu'elle constituait une tentative de réécrire son histoire fiscale :

[37] The observation of the judge of first instance that the parties were not seeking to rewrite the tax history of the transaction constitutes, in my respectful opinion, a manifest error. Clearly, this is precisely what the parties were seeking to do. The rectification sought is to approve the implementation of Scenario number 2 described above, presented by the tax professionals and discarded. The parties intended to put Scenario number 1 in place. They did so and achieved their intended purpose of neutralizing the effect of the exchange fluctuations⁵⁴.

44. Ceci dit avec respect, la Cour d'appel a elle-même fondé sa conclusion sur un fait erroné, à savoir que les corrections demandées auraient été proposées en 2005 par les conseillers professionnels de l'appelante puis rejetées par celle-ci⁵⁵.

⁵² **D.A., vol. 1, p. 7.**

⁵³ **D.A., vol. 1, p. 10.**

⁵⁴ **D.A., vol. 1, p. 19.**

⁵⁵ Voir également les paragraphes 10 et 11 de l'arrêt de la Cour d'appel, **D.A., vol. 1, p. 12-13.**

45. La réalité est tout autre.
46. Le Procureur général du Canada l'a écrit lui-même aux paragraphes 42 et 43 de sa contestation écrite déposée en première instance : la série d'opérations rectifiées n'a été ni présentée par les conseillers professionnels en 2005 ni rejetée par l'appelante⁵⁶.
47. La rectification proposée n'avait pas été envisagée par l'appelante en 2005 pour la simple et bonne raison que les conséquences fiscales n'avaient pas non plus été envisagées par ses conseillers professionnels en 2005, malgré leur diligence pour identifier toutes les conséquences fiscales et instrumenter des opérations globalement neutres sur le plan fiscal.
48. Ceci dit bien humblement, la Cour d'appel a accueilli l'appel du Procureur général du Canada et a refusé la rectification proposée sur la base d'une trame factuelle erronée qui écarte les conclusions de faits du juge de première instance et les admissions des parties.
49. Il s'agit d'un vice fatal qui justifie pleinement l'intervention de cette Cour.

⁵⁶ **D.A., vol. 1, p. 34-35.** Cette admission du Procureur général du Canada était également reprise au paragraphe 4 *in fine* de sa réplique déposée en première instance, **D.A. vol. 1, p. 41.** L'admission a aussi été retenue par le juge de première instance au paragraphe 26 de son jugement, **D.A., vol. 1, p. 6.**

PARTIE II – EXPOSÉ DES QUESTIONS EN LITIGE

50. Le présent pourvoi consiste donc à déterminer à quelles conditions la Cour supérieure peut accepter ou refuser de rectifier l'écrit porteur d'un contrat lorsqu'il a été démontré par la preuve qu'il constitue une expression erronée de la commune intention des parties.
51. Selon l'appelante, ces conditions – ou lignes directrices – doivent se fonder sur les principes énoncés dans le *Code civil du Québec*, L.Q. 1991, c. 64⁵⁷, à savoir :
- a. L'erreur doit avoir été commise par les parties en toute bonne foi, suite à une démarche diligente afin que leur commune intention soit correctement reflétée dans l'écrit, y compris en ce qui concerne l'impact fiscal anticipé;
 - b. La rectification ne devrait pas être conditionnelle à ce que l'écrit, tel que corrigé, ait spécifiquement été envisagé par les parties à l'origine. Le juge doit toutefois être convaincu que la rectification proposée est conforme à l'intention d'origine;
 - c. La rectification proposée ne devrait pas équivaloir à un abus de droit, avec un souci particulier pour les droits des tiers;
 - d. La rectification proposée ne devrait pas contrevenir à une règle intéressant l'ordre public;
 - e. La rectification proposée ne devrait, d'aucune manière, permettre de masquer une fraude ou de l'évasion fiscale.
52. Pour les motifs qui suivent, l'appelante soutient qu'elle respecte l'ensemble de ces conditions. La rectification proposée devrait donc être accordée et l'appel accueilli avec dépens en faveur de l'appelante devant toutes les cours.
-

⁵⁷

R.S.A., vol. 1, onglet 1.

PARTIE III – EXPOSÉ DES ARGUMENTS

La primauté de l'intention sur l'écrit

53. Avec *Services environnementaux AES inc.*⁵⁸, cette Cour a établi le droit applicable lorsqu'une erreur entache un écrit destiné à refléter la commune intention des parties et que cette erreur génère des conséquences fiscales inattendues.
54. Cette Cour y conclut unanimement que lorsque l'existence de l'erreur est établie conformément aux règles de la preuve en matière civile, le tribunal doit y remédier et le fisc n'a pas de droit acquis au maintien de l'erreur.
55. Se fondant sur les articles 1380, 1385 et 1425 du *Code civil du Québec*⁵⁹, le juge LeBel s'exprime comme suit, aux paragraphes 32 et 51-53 de ses motifs⁶⁰ :

[32] [...] le principe du consensualisme gouverne la formation du contrat. Celle-ci n'exige pas en principe un signe ou support matériel. En droit civil québécois, le contrat se forme par la rencontre des volontés des parties, comme le confirme l'art. 1385 C.c.Q. En principe, la formation du contrat ne dépend pas de l'adoption d'une forme particulière. [...] Le contrat se distingue de son support matériel. Le droit des obligations du Québec maintient la distinction entre le « negotium » et l'« instrumentum », pour reprendre la terminologie utilisée par la Cour d'appel dans les affaires qui nous occupent, c'est-à-dire entre la volonté commune et la volonté déclarée. L'accord se trouve dans la volonté commune, malgré l'importance — entre les parties et à l'égard des tiers — de la déclaration, orale ou écrite, de cette volonté.

[...]

[51] Les tribunaux pouvaient intervenir pour constater la légitimité et la nécessité des modifications apportées par les parties aux actes en litige. Le droit substantiel justifiait leur intervention. La procédure civile québécoise n'y faisait pas obstacle. Le débat relevait du domaine du contradictoire. Les Agences du Revenu avaient été appelées en cause, comme elles devaient l'être, selon l'art. 5 C.p.c. et les règles fondamentales de la procédure civile. Vu l'existence d'un conflit réel sur la nature de

⁵⁸ R.S.A., vol. 3, onglet 33.

⁵⁹ R.S.A., vol. 1, onglet 1.

⁶⁰ R.S.A., vol. 3, onglet 33.

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 nécessité.

[52] Le fondement de cette intervention se trouvait en définitive dans les règles fondamentales du droit des contrats, lequel repose sur le principe du consensualisme et retient la distinction fondamentale entre l'échange des consentements et son expression écrite. Le droit de la preuve civile du Québec conforte cette distinction entre volonté interne — ou intention véritable — et volonté déclarée. [...] L'acte sous seing privé constitue lui aussi une forme d'expression de la volonté commune. S'il est entaché d'erreur, notamment une erreur imputable comme ici au conseiller professionnel du contribuable, une fois cette erreur établie conformément aux règles de la preuve civile, le tribunal doit la constater et faire en sorte qu'on y remédie. En 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 mutuel.

[53] L'ensemble des écrits préparés pour réaliser les planifications fiscales dont ont convenu les parties représentait une expression erronée de leur volonté commune. Les arrêts dont appel ont reconnu la possibilité de remédier à ces erreurs et ont correctement dégagé la volonté commune des parties. Je n'interviendrais pas à leur égard.

[Notre soulignement]

56. Le processus de rectification consiste donc :
- a. D'une part, à constater l'erreur dans l'écrit qui devait être une expression fidèle de la commune intention des parties; et
 - b. D'autre part, à remédier à l'erreur.
57. La constatation de l'erreur qui entache l'écrit doit se faire conformément aux règles de la preuve en matière civile⁶¹, ce qui fut fait dans la présente affaire.

⁶¹ Articles 2859 et s. du *Code civil du Québec*, **R.S.A., vol. 1, onglet 1**; *Services environnementaux AES inc.*, para. 49, **R.S.A., vol. 3, onglet 33**.

58. Quant à la rectification de l'écrit, elle vise à donner plein effet aux rapports juridiques véritables, conformes à la commune intention des parties, en ajoutant, au besoin, des écrits qui n'existaient pas à l'origine, opération que le juge LeBel décrit comme « combler des vides dans le texte »⁶² :

[48] Dans le contexte de la mise en œuvre de l'art. 1425 C.c.Q., à l'instar de la Cour d'appel, je reconnais que la recherche de l'intention ou volonté commune des parties représente une véritable opération d'interprétation. La divergence révélée par la preuve entre la volonté commune des parties et l'expression de cette volonté — ou volonté déclarée — soulève en elle-même un problème d'interprétation. Il faut déterminer quelle est l'intention des parties et où elle se trouve, dans l'échange initial des consentements ou dans son expression écrite. Le tribunal doit résoudre cette divergence et l'art. 1425 lui permet non seulement de rechercher quelle est l'intention des parties, mais également où elle réside. Fréquemment, il s'agira de dégager, grâce à l'emploi de diverses techniques d'interprétation, la signification de mots ou d'expressions dans un acte afin, au besoin, de combler des vides dans le texte ou de retrouver dans celui-ci des contenus parfois bien dissimulés.

[Notre soulignement]

59. Une fois l'erreur remédiée, les conséquences fiscales doivent se greffer aux rapports juridiques véritables, correctement reflétés dans les écrits corrigés conformément à la commune intention des parties.
60. Cette approche est parfaitement cohérente avec l'économie générale des lois fiscales, telles qu'interprétées et appliquées par la jurisprudence de cette Cour :
- a. Les lois fiscales ne sont pas des codes complets : elles doivent être interprétées et appliquées à la lumière des lois d'application générale. Les lois fiscales ne s'appliquent pas dans un vide législatif, mais se fondent implicitement sur le droit commun⁶³;
 - b. En l'absence d'une disposition législative expresse (une fiction juridique ou *deeming provision*) ou une conclusion selon laquelle une opération constitue un trompe-l'œil

⁶² *Services environnementaux AES inc.*, para. 48, **R.S.A., vol. 3, onglet 33.**

⁶³ *Markevich c. Canada*, [2003] 1 R.C.S. 94, para. 14, **R.S.A., vol. 3, onglet 29**; *Services environnementaux AES inc.*, para. 45 *in fine*, **R.S.A., vol. 3, onglet 33.**

(*sham*), les rapports juridiques véritables établis par le contribuable doivent être respectés et avoir plein effet en matière fiscale⁶⁴;

- c. Une fois qu'il est accepté que les documents reflètent véritablement l'opération intervenue entre les parties, on dégage la qualification juridique appropriée de celle-ci en interprétant les documents. Il ne s'ensuit pas que les termes retenus par les parties sont nécessairement déterminants. La substance de l'accord dont ont convenu les parties doit être dégagée du libellé employé, mais la qualification d'un document est déterminée par l'effet juridique qu'il est censé avoir⁶⁵.
61. Ainsi, les conséquences fiscales ne se greffent pas froidement aux rapports juridiques apparents découlant d'un écrit entaché d'une erreur (notamment parce qu'il est incomplet) comme le souhaiteraient les autorités fiscales, mais plutôt aux rapports juridiques véritables révélés par la commune intention des parties.
62. Si l'écrit n'est pas conforme à l'intention, alors l'intention prime et l'écrit doit être rectifié. Ni les parties ni les tiers ne devraient considérer que les rapports juridiques véritables émanent d'un écrit entaché d'une erreur.
63. Cette Cour a donc reconnu dans *Services environnementaux AES inc.*⁶⁶ que le régime juridique sous-jacent (le droit civil) prévoyait la possibilité de corriger rétroactivement l'écrit destiné à instrumenter une opération juridique afin de le rendre conforme à la commune intention des parties et, par voie de conséquence, que les impacts fiscaux devaient s'appliquer aux rapports juridiques véritables reflétés dans l'écrit corrigé, complet et désormais conforme à l'intention d'origine.

⁶⁴ *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622, para. 39 *in fine*; **R.S.A., vol. 4, onglet 36**; *Services environnementaux AES inc.*, para. 45 *in fine* et para. 49 ; **R.S.A., vol. 3, onglet 33**.

⁶⁵ *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298, para. 21, **R.S.A., vol. 1, onglet 12**.

⁶⁶ **R.S.A., vol. 3, onglet 33**.

Interregnum

64. Sans surprise, la reconnaissance de la primauté de l'intention sur l'écrit et l'opposabilité de la rectification aux tiers, dont le fisc, ont été soulevées dans de nombreuses instances depuis 2013⁶⁷.
65. Toutefois, *Services environnementaux AES inc.*⁶⁸ ne comporte que très peu de lignes directrices permettant de guider le juge de première instance dans sa décision de permettre – ou non – la rectification demandée lorsqu'il a constaté une erreur dans l'écrit.
66. Le besoin d'avoir des lignes directrices devient évident au fil des jugements. On a peine à en dégager des critères aisément applicables à grande échelle. Aucun ne propose de lignes directrices susceptibles d'encadrer avec précision le pouvoir de rectification reconnu par cette Cour, de telle sorte que dès qu'une erreur est constatée dans un écrit, on a immédiatement tendance à écarter l'écrit au profit de l'intention, sans formuler l'hypothèse qu'il pourrait y avoir des situations où, en dépit de l'existence d'une erreur dans l'écrit, le tribunal pourrait refuser de procéder à sa rectification. Cette hypothèse, et l'analyse qui s'ensuivrait, est absente de la jurisprudence actuelle, y compris l'arrêt de la Cour d'appel qui fait l'objet du présent pourvoi. Elle est maintenant nécessaire.
67. La formulation de lignes directrices destinées à donner plein effet à la législation lorsque celle-ci n'en comporte pas⁶⁹ est une mission importante confiée à cette Cour comme tribunal de dernier ressort pour l'ensemble du Canada⁷⁰.

⁶⁷ Voir, *inter alia* : *Re Pallen Trust*, 2015 BCCA 222, **R.S.A., vol. 4, onglet 35**; *Lemair c. Canada (Procureur général)*, 2015 QCCS 1142, **R.S.A., vol. 3, onglet 28**; *Canada (Attorney General) c. Brogan Family Trust*, 2014 ONSC 6354, **R.S.A., vol. 1, onglet 10**; *Philippe Trépanier inc. et Deloitte, s.e.n.c.r.l.*, 2014 QCCS 2615, **R.S.A., vol. 3, onglet 31**; *Désourdy c. Boucher-Désourdy*, 2014 QCCS 4146, **R.S.A., vol. 1, onglet 15**; *Société immobilière Lyndalex inc. c. 9222-9863 Québec inc.*, 2014 QCCS 1423, **R.S.A., vol. 4, onglet 37**; *JAFT Corp. c. Canada (A.G.)*, 2014 MBQB 59, **R.S.A., vol. 2, onglet 26**; *Graymar Equipment (2008) Inc. v. Canada (Attorney General)*, 2014 ABQB 154, **R.S.A., vol. 1, onglet 21**; *Désourdy et Fiducie Gérald Désourdy*, 2014 QCCS 147, **R.S.A., vol. 1, onglet 16**; *Massicap inc. c. Sun Life Assurance Company of Canada*, 2014 QCCS 66, **R.S.A., vol. 3, onglet 30**.

⁶⁸ **R.S.A., vol. 3, onglet 33**.

⁶⁹ Les articles 1380, 1385 et 1425 du *Code civil du Québec*, **R.S.A., vol. 1, onglet 1**, fondement du droit de la rectification, ne comportent intrinsèquement aucune ligne directrice.

⁷⁰ *R. c. Seaboyer*; *R. c. Gayme*, [1991] 2 R.C.S. 577, p. 633 *in fine*, **R.S.A., vol. 3, onglet 34**; *Lavallee, Rackel & Heintz c. Canada (Procureur général)*, [2002] 3 R.C.S. 209, para. 48-49, **R.S.A., vol. 3, onglet 27**; *Pointe-Claire (Ville) c. Québec (Tribunal du travail)*, [1997] 1 R.C.S.1015, para. 62 *in fine*, 63, **R.S.A., vol. 3, onglet 32**.

68. L'établissement de telles lignes directrices est également parfaitement cohérent avec le rôle d'une cour générale d'appel de préciser et de raffiner les règles de droit et de veiller à leur application universelle⁷¹.
69. Quoique l'occasion lui fut donnée de préciser et de raffiner les règles applicables en matière de rectification au Québec dans le présent dossier⁷², la Cour d'appel a renoncé à le faire et n'a proposé aucune ligne directrice qui aurait permis, à l'avenir, de mieux apprécier l'acceptabilité des demandes de rectification.
70. La Cour d'appel s'est limitée à un commentaire d'ordre général⁷³ :

[38] Neither scenario was a transaction which had the specific and legitimate intent of restructuring the affairs of Respondents so as to avoid tax by deferral or otherwise as was the case in the matters of AES and Riopel. I would not go so far as to limit the possibility of rectification to correct mechanical or technical errors in transactions specifically foreseen by the tax legislation. However, to be legitimate the object sought cannot be a mere general intention to reduce tax liability by modifying or replacing a transaction. The general intent of the Respondents that their transaction be "tax neutral" is not sufficiently determinate, in the words of Justice LeBel, to serve as the basis of a modified agreement which a court should recognize with retroactive effect to cancel unintended tax consequences. I repeat that the parties already achieved their purpose with the Scenario number 1 transaction. They did what they meant to do. They are taxed on that basis even though they did not foresee the tax consequences.

71. Ceci dit avec respect, cette mise en garde de la Cour d'appel ne peut pas s'appliquer à l'appelante puisque sa planification ne visait pas à réduire ou différer son impôt : il s'agissait d'une opération de couverture de change et non d'une planification fiscale. L'aspect fiscal de la série d'opérations était non seulement assez précis, il était sans équivoque : éviter toute conséquence fiscale pour l'appelante.

⁷¹ *Housen c. Nikolaisen*, [2002] 2 R.C.S. 235, para. 9 *in fine*, **R.S.A., vol. 2, onglet 23.**

⁷² À titre de tribunal d'appel général de la province.

⁷³ **D.A., vol. 1, p. 19-20.**

72. Par ailleurs, cette mise en garde, lue dans le contexte de l'erreur de fait de la Cour d'appel quant aux scénarios présentés à l'appelante par ses conseillers professionnels, ne peut pas être retenue comme ligne directrice pour les tribunaux de première instance qui seront appelés, dans le futur, à résoudre des litiges en matière de rectification.
73. L'appelante propose plutôt d'adopter les lignes directrices ci-dessous.

Les lignes directrices proposées

74. Selon l'appelante, les lignes directrices suivantes devraient permettre d'évaluer objectivement l'acceptabilité de la plupart des demandes de rectification à l'avenir : la bonne foi et la diligence des parties; la conformité de la rectification proposée à l'intention d'origine; et finalement l'absence d'abus de droit, d'une contravention à une règle intéressant l'ordre public et d'une fraude.

La bonne foi et la diligence des parties

75. Toute demande de rectification devrait être assujettie à l'exigence préalable que l'erreur fût commise par les parties en toute bonne foi, suite à une démarche diligente afin que leur commune intention soit correctement reflétée dans l'écrit, y compris en ce qui concerne l'impact fiscal anticipé.
76. L'article 1375 du *Code civil du Québec*⁷⁴ érige la bonne foi au rang de valeur fondamentale du droit des obligations⁷⁵ : « **1375.** *La bonne foi doit gouverner la conduite des parties, tant au moment de la naissance de l'obligation qu'à celui de son exécution ou de son extinction.* »
77. Il découle nécessairement de cette exigence que le consentement des parties soit libre et éclairé. La cause et l'objet du contrat doivent également être légitimes. C'est d'ailleurs ce que le *Code civil du Québec* prévoit spécifiquement aux articles 1398, 1411 et 1413⁷⁶.

⁷⁴ **R.S.A., vol. 1, onglet 1.**

⁷⁵ Cette valeur est également cohérente avec la *common law* : *Bhasin c. Hrynew*, [2014] 3 R.C.S. 494, **R.S.A., vol. 1, onglet 9.**

⁷⁶ **R.S.A., vol. 1, onglet 1.**

78. Or, la réduction, le report et l'évitement de l'impôt, dans les limites de la loi, sont des objets parfaitement légitimes, tel que reconnu par cette Cour⁷⁷ et par l'Agence du revenu du Canada⁷⁸.
79. Dans *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601, para. 11⁷⁹, cette Cour confirmait à l'unanimité que les conséquences fiscales anticipées d'une série d'opérations font partie intégrante de l'intention des parties et qu'elles sont susceptibles de moduler la façon dont cette intention sera ultimement exprimée par écrit⁸⁰.
80. Tel qu'indiqué précédemment, il est vrai que le droit fiscal est un régime accessoire et que les conséquences fiscales se greffent à des opérations qui sont régies par la *common law* ou le droit civil⁸¹. Toutefois, cela n'implique pas que le contribuable doive être indifférent aux conséquences fiscales des décisions qu'il s'apprête à prendre. Au contraire, les conséquences fiscales anticipées font partie intégrante du processus décisionnel en matière commerciale, financière, successorale ou personnelle⁸². Elles sont un pilier de l'intention éventuellement manifestée par écrit par le contribuable⁸³.

⁷⁷ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601, para. 10-11, **R.S.A., vol. 2, onglet 24**; *Cophorne Holdings Ltd. c. Canada*, [2011] 3 R.C.S. 721, para. 32, **R.S.A., vol. 1, onglet 13**; *Envision Credit Union c. Canada*, [2013] 3 R.C.S. 191, para. 1, **R.S.A., vol. 1, onglet 17**.

⁷⁸ Agence du revenu du Canada, *Circulaire d'information IC 01-1*, « Pénalités administratives imposées à des tiers » (18 septembre 2001), para. 4, **R.S.A., vol. 4, onglet 40**. De surcroît, dans la présente affaire, il ne s'agissait pas de réduire l'impôt autrement payable, mais de ne pas déclencher de conséquence fiscale à la faveur d'une opération de couverture de change.

⁷⁹ **R.S.A., vol. 2, onglet 24**.

⁸⁰ Dans *Stewart c. Canada*, [2002] 2 R.C.S. 645, para. 65, **R.S.A., vol. 4, onglet 38**, cette Cour a clairement réitéré qu'une motivation d'ordre fiscal n'enlève rien à la validité de l'opération, confirmant la nature bicéphale de l'intention de contracter : à la fois commerciale et fiscale.

⁸¹ *Services environnementaux AES inc.*, para. 45 *in fine*, **R.S.A., vol. 3, onglet 33**.

⁸² En effet, il n'est pas raisonnable de conclure que l'appelante ait été totalement indifférente aux conséquences fiscales de la série d'opérations, pas plus qu'elle ait accepté sans poser de question de s'auto-assujettir au paiement d'impôts de plus de 2,2 M\$, alors que la problématique comptable faisait en sorte que des gains et pertes de change non réalisés étaient enregistrés, bien qu'ils ne résultaient pas d'encaissements ni de déboursés et ne généraient pas d'impôt sur le revenu ni d'économie sur déductions fiscales. Les impôts de plus de 2,2 M\$ soulevés par l'Agence du revenu du Canada sont attribuables à des revenus d'intérêts payés par l'appelante à sa filiale américaine et n'ont rien à voir avec les fluctuations du taux de change.

⁸³ Si tel n'était pas le cas, la direction des décisions anticipées en impôt de l'Agence du revenu du Canada, qui confirme à l'avance les conséquences fiscales des opérations envisagées par les contribuables, n'aurait pas sa raison d'être. Dans le même ordre d'idées, il n'y aurait pas une section sur les considérations fiscales dans les prospectus destinés aux investisseurs.

81. Par ailleurs, étant donné la complexité des règles fiscales, tant sur le plan du calcul du revenu à proprement parler que de la conformité, l'Agence du revenu du Canada reconnaît l'importance centrale du travail des conseillers professionnels⁸⁴ : « **4. Le régime fiscal du Canada repose sur une collaboration entre les conseillers professionnels et l'administration fiscale du Canada [...]** »
82. Dans *Guindon c. Canada*, 2015 CSC 41⁸⁵, cette Cour énonce l'importance du rôle joué par les conseillers professionnels comme suit : « **[I] Le droit de l'impôt sur le revenu est d'une complexité notoire, et de nombreux contribuables recourent aux services de conseillers fiscaux pour en observer les règles.** »
83. Il est donc légitime pour un contribuable d'opter pour une approche qui lui permettra d'atteindre ses objectifs commerciaux⁸⁶ tout en réduisant, reportant ou évitant les conséquences fiscales autrement applicables⁸⁷.
84. Il est également tout à fait légitime, pour ce faire, que le contribuable s'en remette à un conseiller professionnel qui sera en mesure de mettre en œuvre l'intention de son client de façon compétente. Ce que le client est souvent incapable de faire seul.
85. L'article 121 de la *Loi sur les sociétés par actions*⁸⁸ fait écho à cette réalité en énonçant qu'un administrateur est présumé avoir satisfait à son obligation d'agir avec prudence et diligence si, de bonne foi et en se fondant sur des motifs raisonnables, il s'appuie sur le rapport, l'information ou l'opinion fournis par un conseiller juridique ou un expert-comptable⁸⁹.

⁸⁴ Agence du revenu du Canada, *Circulaire d'information IC 01-1*, « Pénalités administratives imposées à des tiers » (18 septembre 2001), para. 4, **R.S.A., vol. 4, onglet 40.**

⁸⁵ **R.S.A., vol. 2, onglet 22.**

⁸⁶ Ou encore financiers, successoraux, personnels, etc.

⁸⁷ En l'absence d'une opération d'évitement abusive : article 245 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, **R.S.A., vol. 1, onglet 4.** Il n'y a aucune allégation d'opération d'évitement fiscal abusive dans le présent dossier.

⁸⁸ **R.S.A., vol. 1, onglet 8.**

⁸⁹ Voir également, au même effet : Article 123.84 de la *Loi sur les compagnies*, **R.S.A., vol. 1, onglet 6;** Paragraphes 123(4), (5) de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*, L.R.C. 1985, c. C-44, **R.S.A., vol. 1, onglet 3.** Conformément à l'article 141 de la *Loi sur le Barreau*, R.L.R.Q., c. B-1, **R.S.A., vol. 1, onglet 5**, la pratique de la fiscalité est conjointe aux professions d'avocat et de comptable professionnel agréé (CPA).

86. Dans *Services environnementaux AES inc.*⁹⁰, cette Cour adopte explicitement cette approche en faisant référence, au paragraphe 52, à une erreur imputable à un conseiller professionnel.
87. Pour correctement apprécier l'acceptabilité d'une demande de rectification, il ne faut toutefois pas confondre la diligence des parties à l'acte et celle de leurs conseillers professionnels :
- a. L'indifférence des parties elles-mêmes quant aux conséquences fiscales potentielles de leurs décisions⁹¹ peut être un motif valable de refuser une demande de rectification;
 - b. Toutefois, la négligence du conseiller professionnel mandaté pour aviser les parties quant aux conséquences fiscales potentielles n'est pas un frein à la demande de rectification.
88. En ce qui concerne le fardeau de preuve, la bonne foi des parties demandant une rectification devrait être présumée conformément à l'article 2805 du *Code civil du Québec*⁹². Il devrait donc incomber à la partie qui s'oppose à la demande de rectification de prouver la mauvaise foi de la partie demanderesse, selon la prépondérance des probabilités.
89. Quant à la diligence des parties à l'acte, il devrait incomber à celui qui prétend que l'écrit constitue une expression erronée de son intention de démontrer, selon la prépondérance des probabilités, qu'il a agi comme une personne raisonnablement prudente et diligente en semblables circonstances aurait agi pour s'assurer que son intention fût correctement reflétée dans l'écrit, y compris son intention quant aux conséquences fiscales anticipées.

La rectification proposée doit être conforme à l'intention d'origine

90. Le Procureur général du Canada s'est opposé à la présente demande de rectification au motif qu'il s'agissait, selon lui, de réécrire l'histoire fiscale des transactions en ajoutant deux étapes à la série d'opérations qui n'avaient pas été envisagées au départ.
91. Le Procureur général du Canada fait fausse route.

⁹⁰ **R.S.A., vol. 3, onglet 33.**

⁹¹ De même que leur négligence ou leur refus de prendre les mesures appropriées aux circonstances pour identifier les impacts fiscaux en temps et lieu.

⁹² **R.S.A., vol. 1, onglet 1.** S'il s'avère qu'une partie a usé de tromperie pour incorrectement refléter dans l'écrit la commune intention des parties, seule la victime de la tromperie devrait avoir la possibilité de demander la rectification de l'écrit.

92. Cette Cour, au paragraphe 48 *in fine* de *Services environnementaux AES inc.*⁹³, a déjà conclu que le contribuable peut demander et que le tribunal peut permettre de « combler des vides dans le texte ». L'ajout d'écrits pour constater des opérations qui n'avaient pas été instrumentées à l'origine a été reconnu par cette Cour, dans la mesure où :
- a. Les vides dans le texte constituent une expression erronée de la commune intention des parties;
 - b. Les nouveaux écrits qui combler les vides constatent des rapports juridiques conformes à l'intention d'origine.
93. La rectification ne devrait donc pas être conditionnelle à ce que l'écrit corrigé ait été spécifiquement envisagé à l'origine. Cela équivaudrait à ne permettre que la correction de l'erreur matérielle (cléricale).
94. La demande devrait être accordée lorsqu'il est démontré que la rectification proposée est conforme à l'intention d'origine alors que l'écrit erroné ne l'est pas.
95. Logiquement, on ne peut pas reprocher à un contribuable de combler les vides dans le texte instrumenté au départ si, les conséquences fiscales ont été incorrectement identifiées⁹⁴ et que, conséquemment, il faille ajouter des écrits supplémentaires qui n'avaient pas été spécifiquement envisagés⁹⁵.
96. En cela, cette approche rejoint celle retenue par la Cour d'appel de l'Ontario dans *Fairmont Hotels Inc. v. Canada (Attorney General)*, 2015 ONCA 441⁹⁶ :

⁹³ **R.S.A., vol. 3, onglet 33.**

⁹⁴ Par lui-même ou son conseiller professionnel.

⁹⁵ Cela équivaut, en quelque sorte, à l'exécution en nature d'une obligation, laquelle est possible conformément à l'article 1601 du *Code civil du Québec*, **R.S.A., vol. 1, onglet 1.**

⁹⁶ **R.S.A., vol. 1, onglet 18.** En raison de la disposition préliminaire du *Code civil du Québec*, **R.S.A., vol. 1, onglet 1**, le recours en rectification fondé sur l'*equity* ne peut pas être la source du pouvoir de rectification au Québec. Toutefois, la *common law* demeure une source d'inspiration importante pour l'évolution du droit civil. Il y a lieu de tenir compte des solutions retenues dans les provinces de *common law* pour élaborer les balises du droit de la rectification au Québec, en optant pour une certaine cohérence sur le plan national. Voir : *Farber c. Cie Trust Royal*, [1997] 1 R.C.S. 846, para. 31-32, **R.S.A., vol. 1, onglet 19**; *Globe and Mail c. Canada (Procureur général)*, [2010] 2 R.C.S. 592, para. 45, **R.S.A., vol. 1, onglet 20.**

[10] Juliar is a binding decision of this court. It does not require that the party seeking rectification must have determined the precise mechanics or means by which the party's settled intention to achieve a specific tax outcome would be realized. Juliar holds, in effect, that the critical requirement for rectification is proof of a continuing specific intention to undertake a transaction or transactions on a particular tax basis.

97. Rien dans cette approche n'est incohérent avec les principes fondamentaux du droit civil québécois énoncés par cette Cour dans *Services environnementaux AES inc.*⁹⁷
98. En ce qui concerne le fardeau de preuve, il incombera au demandeur de convaincre le juge de première instance :
- a. Sur le plan factuel, que si les parties avaient procédé selon le scénario proposé dans la demande de rectification, leur intention d'origine aurait été respectée;
 - b. Sur le plan juridique, que la rectification proposée résout la problématique fiscale et fait en sorte que l'Agence du revenu du Canada n'aurait pas été créancière fiscale.
99. La preuve que la rectification proposée est conforme à l'intention des parties est une question de fait qui doit être prouvée par le demandeur selon la prépondérance des probabilités. Contrairement à ce qu'a fait la Cour d'appel dans la présente affaire, une fois que le juge de première instance a tiré une conclusion de faits à cet égard, elle ne peut être révisable en appel que dans la mesure où le juge a commis une erreur manifeste et dominante.
100. La solution de la problématique fiscale est une question de droit susceptible de révision en appel selon la norme de la décision correcte. Il est toutefois loisible au Procureur général du Canada d'admettre l'exactitude de la solution proposée et de faire l'économie d'un débat sur une question de droit.

La demande de rectification ne doit pas équivaloir à un abus de droit

101. La rectification proposée ne devrait pas équivaloir à un abus de droit, avec un souci particulier pour les droits des tiers.

⁹⁷ R.S.A., vol. 3, onglet 33.

102. Les articles 6 et 7 du *Code civil du Québec* sont le point d'ancrage de cette ligne directrice⁹⁸ :
- 6. Toute personne est tenue d'exercer ses droits civils selon les exigences de la bonne foi.
 - 7. Aucun droit ne peut être exercé en vue de nuire à autrui ou d'une manière excessive et déraisonnable, allant ainsi à l'encontre des exigences de la bonne foi.
103. Face à un écrit constituant une expression erronée de la commune intention des parties, les parties ont le droit de le faire rectifier afin que soient révélés les rapports juridiques véritables et que les rapports juridiques apparents soient écartés à l'égard de tous.
104. Les parties à un contrat, comme contribuables, ont par ailleurs le droit d'être imposées conformément aux rapports juridiques véritables révélés par leur commune intention et non pas sur la base de rapports juridiques apparents fondés sur des écrits erronés ou incomplets.
105. Les autorités fiscales n'ont pas de droits acquis au bénéfice d'une erreur et doivent administrer les lois fiscales conformément aux écrits rectifiés, en donnant plein effet à la commune intention des parties.
106. Ceci étant dit, dans l'esprit du *Code civil du Québec*⁹⁹, l'exercice des droits des parties dans le contexte d'une demande de rectification doit se faire avec un souci particulier pour les droits des tiers¹⁰⁰ qui ont pu se fier, en toute bonne foi, à un écrit entaché d'une erreur, le croyant conforme à l'intention de parties et le reflet fidèle des rapports juridiques véritables créés par les parties¹⁰¹.
107. Il s'agit d'un exercice d'équilibre entre le droit clair des parties de faire rectifier une erreur dès lors qu'elle est prouvée et celui des tiers de maintenir l'écrit erroné.
108. L'arbitre sera le juge de première instance.

⁹⁸ Voir également l'article 317 du *Code civil du Québec*, **R.S.A., vol. 1, onglet 1.**

⁹⁹ **R.S.A., vol. 1, onglet 1.**

¹⁰⁰ Par exemple : des créanciers, des actionnaires, des employés, des enfants, un conjoint, un parent, etc.

¹⁰¹ Article 1452 du *Code civil du Québec*, **R.S.A., vol. 1, onglet 1.**

109. La première étape de cet exercice devrait être d'appeler, à titre de mis en cause, tout tiers dont les droits pourraient être atteints par la rectification¹⁰².
110. Une fois dûment mis en cause, il incombera au tiers de démontrer en quoi la demande de rectification :
- a. Lui nuit au sens de l'article 7 du *Code civil du Québec*¹⁰³; ou
 - b. Est déraisonnable et excessive à son égard.
111. Cette preuve devra être faite par le tiers selon la prépondérance des probabilités¹⁰⁴.
112. La seule obligation du justiciable ayant déposé une demande de rectification au tribunal devrait être d'identifier et de mettre en cause les tiers potentiellement touchés et leur donner l'occasion de se faire entendre.
113. Il s'agit d'une obligation de moyen : le demandeur devrait faire une vérification diligente des tiers potentiellement touchés et les mettre en cause.
114. Il ne s'agit pas d'une obligation de résultat. Le défaut de mettre en cause un tiers potentiellement touché par la demande de rectification ne devrait pas entraîner la déchéance de la demande de rectification. Un tel défaut pourrait être corrigé en cours d'instance d'office par le juge ou par le biais d'une intervention volontaire du tiers.

La rectification proposée ne doit pas contrevenir à une règle intéressant l'ordre public

115. L'intention de réduire, de reporter ou d'éviter un impôt est une considération tout à fait légitime faisant partie intégrante du processus décisionnel. Elle n'est toutefois pas la seule.

¹⁰² Dans un contexte similaire, les articles 458 et 459 de la *Loi sur les sociétés par actions*, **R.S.A., vol. 1, onglet 8**, requièrent du juge, avant qu'il ne rende une ordonnance de correction d'erreur au sens du droit corporatif, de prendre en considération les effets que son ordonnance pourrait avoir sur la société par actions, ses administrateurs, dirigeants, créanciers et actionnaires. À moins que le tribunal n'en décide autrement, une ordonnance ne peut porter atteinte aux droits d'un tiers sans que ce dernier ait été avisé de l'erreur visée par l'ordonnance.

¹⁰³ **R.S.A., vol. 1, onglet 1.**

¹⁰⁴ Le tiers pourrait également décider de consentir à la demande de rectification, que ses droits soient atteints ou non.

116. D'autres enjeux, parfois en contradiction avec les objectifs fiscaux, peuvent également influencer le processus décisionnel. C'est notamment le cas des exigences réglementaires.
117. Dans des secteurs fortement réglementés comme les télécommunications, l'alimentation, le transport ou les institutions financières, il peut arriver que la marge de manœuvre des parties soit restreinte lorsque vient le temps de mettre en œuvre leur entente¹⁰⁵. Dans ces circonstances, l'objectif de réduire, de reporter ou d'éviter un impôt pourra être mis de côté. En d'autres termes, les parties accepteront implicitement les conséquences fiscales négatives afin de respecter les exigences réglementaires.
118. Dans *Envision Credit Union c. Canada*, [2013] 3 R.C.S. 191, para. 31 et 38 *in fine*¹⁰⁶, cette Cour a conclu que les dispositions statutaires régissant les caisses de crédit en Colombie-Britannique avaient un caractère impératif dont on ne peut pas se soustraire par contrat dans le but de générer des conséquences fiscales plus avantageuses.
119. Cette approche, en matière fiscale, est parfaitement cohérente avec les articles 8 et 9 du *Code civil du Québec*¹⁰⁷, lesquels donnent préséance aux règles intéressant l'ordre public en matière civile, notamment en matière contractuelle.
120. Si, conformément aux enseignements de cette Cour et aux exigences du *Code civil du Québec*, un contribuable ne peut pas se soustraire à une règle intéressant l'ordre public par contrat prospectivement, à plus forte raison ne devrait-il pas pouvoir le faire rétroactivement dans le cadre d'une demande de rectification.
121. Conséquemment, dès lors que les conséquences fiscales sont cristallisées¹⁰⁸, le contribuable ne devrait pas pouvoir tirer avantage d'une ordonnance de rectification rendue par un tribunal pour écarter l'application d'exigences statutaires ou réglementaires ayant un caractère impératif et qui s'imposaient au départ.

¹⁰⁵ Cette marge de manœuvre sera parfois restreinte par des exigences liées à une licence, l'approbation d'autorités réglementaires, etc.

¹⁰⁶ **R.S.A., vol. 1, onglet 17.**

¹⁰⁷ Voir également l'article 317 du *Code civil du Québec*, **R.S.A., vol. 1, onglet 1.**

¹⁰⁸ Par un avis de cotisation, un projet de cotisation ou autrement.

122. La personne qui formule une demande de rectification ne devrait toutefois pas avoir le fardeau de démontrer que la rectification proposée respecte toutes et chacune des exigences statutaires ou réglementaires qui peuvent s'imposer à elles.
123. La partie qui considère que la rectification proposée contrevient à une règle intéressant l'ordre public devrait en convaincre le tribunal selon la prépondérance des probabilités. Il s'agit d'une question mixte de faits et de droit qui permettrait des questions à ce sujet dans le cadre des interrogatoires, y compris les interrogatoires préalables.
124. L'application potentielle d'une règle intéressant l'ordre public pourrait également être soulevée d'office par le tribunal en cours d'instance.

La rectification proposée ne doit pas masquer une fraude

125. La réduction, le report et l'évitement de l'impôt sont des objectifs tout à fait légitimes. La fraude et l'évasion fiscale ne le sont pas, conformément à l'article 239 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹⁰⁹ :

239. (1) Toute personne qui, selon le cas :

a) a fait des déclarations fausses ou trompeuses, ou a participé, consenti ou acquiescé à leur énonciation dans une déclaration, un certificat, un état ou une réponse produits, présentés ou faits en vertu de la présente loi ou de son règlement;

b) a, pour éluder le paiement d'un impôt établi par la présente loi, détruit, altéré, mutilé, caché les registres ou livres de comptes d'un contribuable ou en a disposé autrement;

c) a fait des inscriptions fausses ou trompeuses, ou a consenti ou acquiescé à leur accomplissement, ou a omis, ou a consenti ou acquiescé à l'omission d'inscrire un détail important dans les registres ou livres de comptes d'un contribuable;

[...]

commet une infraction [...]

¹⁰⁹

R.S.A., vol. 1, onglet 4.

126. Il va de soi que la rectification demandée ne devrait d'aucune manière permettre de masquer une fraude ou de l'évasion fiscale¹¹⁰.
127. La même logique devrait s'appliquer dans le cas d'une allégation de fraude ou d'évasion fiscale que dans celui d'une règle intéressant l'ordre public : la partie qui considère que la rectification proposée masque une fraude devrait en convaincre le tribunal selon la prépondérance des probabilités.
128. Cette question pourrait également être soulevée d'office par le tribunal en cours d'instance.

L'application des lignes directrices aux faits du présent pourvoi

L'erreur a été commise de bonne foi et suite à une démarche diligente afin que la commune intention des parties soit correctement reflétée dans l'écrit, y compris l'exigence de neutralité fiscale

129. La preuve a démontré de façon manifeste et convaincante l'existence d'une erreur entachant les écrits qui ont instrumenté les opérations de février 2005, au sens du paragraphe 53 de *Services environnementaux AES inc.*¹¹¹
130. L'intention (ou volonté commune) des parties est une question de fait qui a été tranchée de façon définitive par le juge de première instance : régler un problème de couverture de change sans conséquence fiscale¹¹².
131. Par ailleurs, l'expression erronée de cette intention a également été reconnue comme conclusion de faits par le juge de première instance lorsqu'il affirme que :

« [...] La situation juridique créée par le scénario ne devait pas se traduire par une conséquence fiscale importante. Il ne s'agit pas d'une erreur économique, mais plutôt véritablement d'un écart entre l'intention commune des parties (le *negotium*) et les actes juridiques conclus pour y donner suite (*instrumentum*) »¹¹³.

¹¹⁰ Voir également l'article 317 du *Code civil du Québec*, **R.S.A., vol. 1, onglet 1.**

¹¹¹ **R.S.A., vol. 3, onglet 33.**

¹¹² Jugement de la Cour supérieure, para. 21-23, **D.A., vol. 1, p. 4-5.**

¹¹³ Jugement de la Cour supérieure, para. 25, **D.A., vol. 1, p. 6.**

132. Ces conclusions de faits, par lesquelles le juge de première instance constate une erreur dans l'expression écrite de la volonté des parties sont parfaitement conformes aux dépositions des témoins. *A contrario*, lorsque la Cour d'appel affirme que les opérations ont été instrumentées conformément à l'intention des parties et que l'appelante a obtenu le résultat souhaité¹¹⁴, elle écarte les conclusions de faits du juge de première instance qui a reconnu que l'intention des parties comportait deux volets : régler le problème de couverture de change, mais sans conséquence fiscale.
133. Selon la Cour d'appel, la seule intention de l'appelante était de régler son problème de couverture de change. Autrement dit, l'appelante aurait été, selon la Cour d'appel, totalement indifférente aux conséquences fiscales.
134. Tel n'est pas le cas.
135. Il faut s'en remettre aux conclusions de faits du juge de première instance qui reconnaît que l'absence de conséquences fiscales faisait partie intégrante de l'intention formulée par les parties¹¹⁵.
136. Par ailleurs, le juge de première instance a conclu que l'appelante avait été diligente par rapport aux conséquences fiscales que pouvaient générer les opérations visant à régler son problème de couverture de change, notamment, en consultant les conseillers professionnels Deloitte et PwC¹¹⁶.
137. Puisque les écrits de février 2005 génèrent des conséquences fiscales de l'ordre de 2,2 M\$ en impôts fédéraux¹¹⁷, il s'ensuit que les écrits constituent une expression erronée de l'intention des parties. Conformément au paragraphe 52 *in fine* de *Services Environnementaux AES inc.*, comme cette erreur fut établie conformément aux règles de preuve en matière civile sans aucune objection de la part du Procureur général du Canada, le juge de première instance avait raison de la constater et de faire en sorte qu'on y remédie.

¹¹⁴ Arrêt de la Cour d'appel, para. 37, **D.A., vol. 1, p. 19.**

¹¹⁵ Jugement de la Cour supérieure, para. 23, **D.A., vol. 1, p. 5.**

¹¹⁶ Jugement de la Cour supérieure, para. 22-23, **D.A., vol. 1, p. 5.**

¹¹⁷ Auxquels pourraient s'ajouter des impôts provinciaux, en plus des intérêts.

La rectification proposée est conforme à l'intention d'origine

138. Pour remédier à l'erreur, les parties ont proposé, de consentement mutuel, de combler les vides dans les écrits de février 2005 par l'instrumentation de deux étapes intermédiaires le 25 février 2005 entre la souscription de 10 actions ordinaires additionnelles par l'appelante dans sa filiale américaine pour 70 M\$ US et le prêt de 70 M\$ US à l'appelante :
- a. Le remboursement partiel de 70 M\$ US du prêt de 120 M\$ US par la filiale américaine;
 - b. Un prêt de l'appelante à sa filiale américaine du même montant.
139. La rectification proposée a pour effet pratique de compenser les intérêts payables entre les entités canadienne et américaine et de les réduire à zéro¹¹⁸.
140. Ainsi, le revenu net d'intérêts sur le prêt de 70 M\$ US de la filiale américaine à l'appelante devient nul et permet d'atteindre l'objectif de neutralité fiscale.
141. Les corrections impliquent simplement l'instrumentation d'un remboursement partiel (70 M\$ US) du prêt de 120 M\$ US par la filiale américaine à l'appelante, suivi de l'instrumentation d'un prêt de 70 M\$ US de l'appelante à sa filiale américaine.
142. Les parties ne veulent pas être autorisées à conclure des transactions totalement différentes de celles envisagées. Au contraire, les deux étapes que les parties proposent d'instrumenter ne sont que des étapes intermédiaires qui, sur les plans comptable et juridique, mènent les parties exactement à la même destination : la reconnaissance d'un passif net en dollars américains qui règle de la même manière le même problème de couverture de change, conformément à la volonté des parties.
143. Sur le plan fiscal, l'instrumentation des deux étapes intermédiaires corrige l'expression erronée de l'intention des parties, en comblant les vides dans le texte et en assurant le maintien de la neutralité fiscale, ce que ne permettraient pas les écrits incomplets de 2005.

¹¹⁸ Jugement de la Cour supérieure, para. 8, **D.A., vol. 1, p. 3.**

144. Par ailleurs, les parties ne demandent pas de refaire leur contrat rétroactivement.
145. Le contrat¹¹⁹ demeure le même : régler le problème de couverture de change par la création d'un passif en devises américaines, sans conséquences fiscales. Autrement dit, la rectification proposée ne change en rien l'intention d'origine qui demeure constante depuis 2005. Elle rend simplement les écrits conformes à l'intention, écartant ainsi toute incohérence entre la volonté interne et la volonté déclarée par écrit.
146. En plaidant que l'intention des parties se retrouve strictement dans les écrits qui ont instrumenté les opérations de février 2005, le Procureur général du Canada épouse la position avancée par l'Agence du revenu du Québec dans *Services environnementaux AES inc.*¹²⁰ et rejetée par cette Cour :
- [28] [...] La commune intention des parties ne se confond pas avec l'expression – orale ou écrite – de la volonté déclarée. En règle générale, l'écrit ne constitue pas un acte autonome comme la lettre de change ou certaines formes de lettres de garantie, où le document devient en quelque sorte l'engagement et se trouve le plus souvent coupé du contexte qui a entraîné sa création. [...]
147. Les écrits de février 2005 sont des accessoires destinés à donner vie à des droits et obligations qui devaient être intégralement conformes à l'intention des parties, à défaut de quoi, ils ne révélaient pas les rapports juridiques véritables entre les parties, mais uniquement des rapports juridiques apparents.
148. C'est en se fondant sur des écrits erronés qui ne révèlent que des rapports juridiques apparents que l'Agence du revenu du Canada propose d'ajouter 9,6 M\$ de revenus à l'appelante¹²¹ ce qui se solderait par 2,2 M\$ d'impôts fédéraux¹²².

¹¹⁹ C'est-à-dire l'accord de volonté : *Service environnementaux AES inc.*, para. 30, **R.S.A., vol. 3, onglet 33.**

¹²⁰ **R.S.A., vol. 3, onglet 33.**

¹²¹ Entente partielle sur les faits, para. 20, **D.A., vol. 1, p. 47.**

¹²² Entente partielle sur les faits, para. 21, **D.A., vol. 1, p. 47.**

149. Ce faisant, l'Agence du revenu du Canada contrevient aux enseignements de cette Cour dans *Shell Canada ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622¹²³, selon lesquels les conséquences fiscales se greffent aux rapports juridiques véritables et non aux rapports juridiques apparents :

[39] [...] Au contraire, nous avons décidé qu'en l'absence d'une disposition expresse contraire de la Loi ou d'une conclusion selon laquelle l'opération en cause est un trompe-l'œil, les rapports juridiques établis par le contribuable doivent être respectés en matière fiscale. Une nouvelle qualification n'est possible que lorsque la désignation de l'opération par le contribuable ne reflète pas convenablement ses effets juridiques véritables [...]

150. Face à l'annonce de cotisations que l'Agence du revenu du Canada entend fonder sur un ensemble d'écrits qui représentent une expression erronée de leur volonté commune, l'appelante, avec l'accord de son ancienne filiale américaine, était parfaitement bien fondée à demander la rectification, conformément au paragraphe 35 de *Services environnementaux AES inc.*¹²⁴ :

[35] Évidemment, la validité d'un consentement dépend de son intégrité. Diverses formes d'erreur sont susceptibles de le vicier. De plus, le contrat appartient aux parties. Entre elles, mais sous réserve des droits qui ont pu être acquis par des tiers, les parties sont libres de modifier ou d'annuler le contrat et les documents qui le constatent. Ainsi, rien ne les empêche de reconnaître l'existence d'une erreur commune et de convenir de la corriger de consentement mutuel. [...]

151. Ce qui importe c'est que, d'une part, les corrections proposées conduisent à des écrits complets et conformes à l'intention d'origine¹²⁵, et que, d'autre part, la rectification proposée résolve la problématique fiscale, ce qui est le cas ici¹²⁶.
152. L'instrumentation de deux étapes intermédiaires n'est pas un empêchement à une demande de rectification puisqu'il s'agit essentiellement de combler les vides dans le texte, conformément à la commune intention des parties.

¹²³ **R.S.A., vol. 4, onglet 36.**

¹²⁴ **R.S.A., vol. 3, onglet 33.**

¹²⁵ Jugement de la Cour supérieure, para. 26, **D.A., vol. 1, p. 6.**

¹²⁶ Contestation écrite du Procureur général du Canada, para. 34, **D.A., vol. 1, p. 33.**

153. À titre de comparable, dans *Services environnementaux AES inc.*, cette Cour a confirmé que l'ajout d'opérations qui n'avaient pas été instrumentées ni même envisagées à l'origine est tout à fait légitime¹²⁷ :

[6] [...] Après qu'AES se soit opposée aux avis de cotisation, le 1^{er} novembre 2001 les parties convinrent d'annuler et de reprendre le billet de 1 217 028 \$. Un nouveau billet de 95 000 \$, daté du 11 décembre 1998, serait émis, de même que 1 122 029 actions de catégorie C, d'une valeur de 1 122 029 \$. AES et Centre technologique présentèrent ensuite à la Cour supérieure du Québec une requête en rectification et jugement déclaratoire. Cette procédure demandait à la cour de modifier les ententes originales pour qu'elles reflètent l'intention originale des parties, de leur donner effet rétroactivement à la date originale de la transaction, c'est-à-dire décembre 1998, et de déclarer ces modifications opposables aux tiers. Le Sous-ministre du Revenu du Québec, aux droits duquel est maintenant l'ARQ, contesta la requête dont elle demanda le rejet, comme d'ailleurs l'ARC.

154. L'annulation d'un billet, son remplacement par un nouveau billet d'un montant moins élevé et le renflouement de la différence pour l'émission de nouvelles actions trois ans après la constatation de l'erreur ont été jugés acceptables pour une raison simple : les nouveaux écrits sont conformes à l'intention d'origine de maintenir la neutralité fiscale tout en ne changeant rien aux objectifs déjà atteints sur le plan commercial.
155. Ce faisant, les écrits, désormais conformes à l'intention, révèlent les rapports juridiques véritables sur lesquels les conséquences fiscales seront greffées. C'est là l'essence du recours en rectification en droit civil.

¹²⁷ **R.S.A., vol. 3, onglet 33.** Dans le pourvoi incident, *Riopel*, cette Cour a permis les corrections suivantes, décrites au paragraphe 14 :

[14] Les intimés demandaient d'abord la modification rétroactive de la date de la vente de leurs actions, du 2 novembre au 30 octobre 2004. La vente serait ainsi réputée avoir eu lieu à cette dernière date, c'est-à-dire avant la fusion. Ils sollicitaient également dans leur requête des changements aux annexes des statuts de fusion, à savoir la modification des catégories d'actions établies le 2 novembre. En outre, ils réclamaient des modifications corrélatives aux formulaires fiscaux T2057 et TP-518 qu'ils avaient produits après la fusion. Enfin, ils souhaitaient faire modifier le prix des actions cédées, ainsi que les catégories et le nombre de ces actions, pour rendre ces modalités conformes à la planification fiscale convenue à l'origine. L'ensemble de ces modifications visait à éviter l'attribution d'un dividende imposable à l'intimée Mme Archambault, à la suite de la cession des actions.

156. Selon une preuve que le Procureur général du Canada n'a jamais contredite, l'entente entre les parties s'était valablement formée puisqu'elle prévoyait des obligations aux objets suffisamment déterminables, à savoir la création d'un passif net en dollars américains susceptible de régler un problème de couverture de change, sans conséquences fiscales.
157. Les modifications proposées par les parties ne changent pas la nature de la structure envisagée au départ : les parties demeurent les mêmes; les montants d'argent demeurent les mêmes; l'effet net sur le plan comptable demeure le même; et la structure juridique demeure la même avant et après la rectification.
158. Les modifications se limitent à combler les vides dans les textes qui étaient censés donner effet à la commune intention des parties et, plus précisément, à la deuxième modalité de cette intention : l'absence de conséquences fiscales¹²⁸.

Abus de droit, règle intéressant l'ordre public et fraude

159. La rectification proposée par l'appelante n'équivaut pas à un abus de droit, elle ne contrevient à aucune règle intéressant l'ordre public et elle ne masque aucune fraude.
160. Rien dans la preuve ne permettrait de mettre de l'avant ne serait-ce qu'une supposition à l'effet contraire.
161. L'appelante a fait preuve d'une transparence totale pendant tout le processus, de telle sorte qu'une seule conclusion s'impose : la rectification proposée ne sert qu'à rendre les écrits conformes à l'intention d'origine.
162. Rien d'autre.
163. En dernière analyse, la stratégie du Procureur général du Canada depuis le début du litige est claire : insister sur le maintien d'écrits erronés dans le but de cotiser 2,2 M\$ en impôts fédéraux¹²⁹.

¹²⁸ Jugement de la Cour supérieure, para. 27, **D.A., vol. 1, p. 7.**

¹²⁹ Auxquels s'ajoutent des intérêts composés quotidiennement, en plus de la possibilité de cotisations d'impôts provinciaux.

164. Or, le fisc ne possède pas de droit acquis au bénéfice d'une erreur.
165. Rejeter l'appel, donner raison au Procureur général du Canada et empêcher les parties de procéder à la rectification proposée permettraient le prélèvement d'impôts importants en fondant les cotisations sur des écrits qui ne reflètent pas l'intention des parties et qui ne révèlent pas les rapports juridiques véritables.
166. C'est pourquoi cet appel doit réussir et que l'arrêt de la Cour d'appel doit être cassé.

PARTIE IV – ARGUMENTS AU SUJET DES DÉPENS

167. L'appelante demande que les dépens soient adjugés en sa faveur devant toutes les cours, à l'encontre de l'intimé, le Procureur général du Canada, conformément au jugement rendu par cette Cour suite à la demande d'autorisation d'appel, daté du 19 novembre 2015.¹³⁰
-

¹³⁰ D.A., vol. 1, p. 48.

PARTIE V – ORDONNANCES DEMANDÉES

168. Le juge de première instance a constaté une erreur commise en toute bonne foi dans l'expression écrite de la commune intention des parties, laquelle déclenche des conséquences fiscales inattendues.
169. La rectification proposée est conforme à l'intention d'origine et résout la problématique fiscale; elle ne constitue pas un abus de droit; elle ne contrevient à aucune règle intéressant l'ordre public; et elle ne masque aucune fraude.
170. Par conséquent, l'erreur doit être remédiée et la rectification rendue opposable aux tiers, y compris les autorités fiscales, afin de donner plein effet à la commune intention des parties et que les conséquences fiscales soient établies conformément aux rapports juridiques véritables.

POUR CES MOTIFS, PLAISE À LA COUR :

ACCUEILLIR le présent appel;

CASSER l'arrêt de la Cour d'appel du Québec rendu le 12 mai 2015;

RÉTABLIR le jugement de la Cour supérieure du Québec rendu le 30 novembre 2012;

LE TOUT avec dépens en faveur de l'appelante, Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc., devant toutes les cours.

LE TOUT RESPECTUEUSEMENT SOUMIS.

Montréal, le 3 mars 2016

M^e Dominic C. Belley
Norton Rose Fulbright Canada S.E.N.C.R.L., s.r.l.
Procureurs de l'appelante

PARTIE VI – TABLE DES SOURCES

Lois et règlements

Paragraphe(s)

<i>Code civil du Québec</i> , L.Q. 1991, c. 64	51,55,57,67,76,77,88, 95,96 102,106,110,119,120,126
<i>Décret 908-2010</i> (2010) 46 G.O. II, 4421	..... 11
<i>Loi canadienne sur les sociétés par actions</i> , L.R.C. 1985, c. C-44	..... 85
<i>Loi de l'impôt sur le revenu</i> , L.R.C. 1985, c. 1 (5 ^e suppl.)	..... 26,30,32,83,125
<i>Loi sur le Barreau</i> , R.L.R.Q., c. B-1	..... 85
<i>Loi sur les compagnies</i> , R.L.R.Q., c. C-38	..... 11,85
<i>Loi sur les impôts</i> , R.L.R.Q., c. I-3	..... 32
<i>Loi sur les sociétés par actions</i> , R.L.R.Q., c. S-31.1	..... 11,85,109

Jurisprudence

<i>Bhasin c. Hrynew</i> , [2014] 3 R.C.S. 494	..... 76
<i>Canada (Attorney General) c. Brogan Family Trust</i> , 2014 ONSC 6354	..... 64
<i>Canadian Forest Navigation Co. Ltd. c. The Queen</i> , 2016 TCC 43	..... 5
<i>Continental Bank Leasing Corp. c. Canada</i> , [1998] 2 R.C.S. 298	..... 60
<i>Copthorne Holdings Ltd. c. Canada</i> , [2011] 3 R.C.S. 721	..... 78
<i>Dale v. The Queen</i> , [1997] D.T.C. 5252 (C.A.F.)	..... 5
<i>Désourdy et Fiducie Gérald Désourdy</i> , 2014 QCCS 147	..... 64
<i>Désourdy c. Boucher-Désourdy</i> , 2014 QCCS 4146	..... 64
<i>Envision Credit Union c. Canada</i> , [2013] 3 R.C.S. 191	..... 78,118
<i>Fairmont Hotels Inc. v. Canada (Attorney General)</i> , 2015 ONCA 441	..... 96

<u>Jurisprudence</u> (suite)	<u>Paragraphe(s)</u>
<i>Farber c. Cie Trust Royal</i> , [1997] 1 R.C.S. 846	.....96
<i>Globe and Mail c. Canada (Procureur général)</i> , [2010] 2 R.C.S. 592	.....96
<i>Graymar Equipment (2008) Inc. v. Canada (Attorney General)</i> , 2014 ABQB 154	.....64
<i>Guindon c. Canada</i> , 2015 CSC 41	.....82
<i>Housen c. Nikolaisen</i> , [2002] 2 R.C.S. 235	.....68
<i>Hypothèques Trustco Canada c. Canada</i> , [2005] 2 R.C.S. 601	.....78,79
<i>Imperial Tobacco Canada ltée c. Québec (Sous-ministre du revenu)</i> , 2006 QCCQ 8273	.....5
<i>JAFT Corp. c. Canada (A.G.)</i> , 2014 MBQB 59	.....64
<i>Lavallee, Rackel & Heintz c. Canada (Procureur général)</i> , [2002] 3 R.C.S. 209	.....67
<i>Lemair c. Canada (Procureur général)</i> , 2015 QCCS 1142	.....64
<i>Markevich c. Canada</i> , [2003] 1 R.C.S. 94	.....60
<i>Massicap inc. c. Sun Life Assurance Company of Canada</i> , 2014 QCCS 66	.....64
<i>Philippe Trépanier inc. et Deloitte, s.e.n.c.r.l.</i> , 2014 QCCS 2615	.....64
<i>Pointe-Claire (Ville) c. Québec (Tribunal du travail)</i> , [1997] 1 R.C.S. 1015	.....67
<i>Québec (Agence du revenu) c. Services environnementaux AES inc.</i> , [2013] 3 R.C.S. 838	3,4,6,7,53,57,58,60,63,65,80,86.....92,97,129,137,145,146,150,153
<i>R. c. Seaboyer; R. c. Gayme</i> , [1991] 2 R.C.S. 577	.....67
<i>Re Pallen Trust</i> , 2015 BCCA 222	.....64
<i>Shell Canada ltée c. Canada</i> , [1999] 3 R.C.S. 622	.....60,149

Jurisprudence (suite)

Paragraphe(s)

<i>Société immobilière Lyndalex inc. c. 9222-9863 Québec inc.</i> , 2014 QCCS 1423	..... 64
<i>Stewart c. Canada</i> , [2002] 2 R.C.S. 645	..... 79
<i>Tsiaprailis c. Canada</i> , [2005] 1 R.C.S. 113	..... 5

Doctrine et documents gouvernementaux

Agence du revenu du Canada, Circulaire d'information IC 01 1, « Pénalités administratives imposées à des tiers » (18 septembre 2001)	..... 78,81
Nikolakakis, Angelo, <i>Taxation of Foreign Affiliates</i> , vol. 1, Toronto, Carswell, 2000	..... 31

