

MÉMOIRE DE LA DEMANDERESSE

PARTIE I – EXPOSÉ CONCIS DES FAITS

Introduction

1. Le 28 novembre 2013, cette Cour rendait à l’unanimité l’arrêt *Agence du revenu du Québec c. Services environnementaux AES inc.*, 2013 CSC 65. Cette Cour avait alors accepté de statuer sur l’existence du pouvoir du tribunal de corriger l’écrit porteur d’un contrat en cas de divergence entre l’écrit et la commune intention des parties et, ce faisant, d’éviter les conséquences fiscales inattendues déclenchées par l’écrit erroné.

2. Au paragraphe 52 *in fine* des motifs du juge Lebel, la Cour tranchait le débat ainsi :

[52] [...] l’acte sous seing privé constitue [...] une forme d’expression de la volonté commune. S’il est entaché d’une 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 commises puis corrigée de consentement mutuel.

3. L’enjeu dans *Services environnementaux AES inc.* était l’existence (ou non) d’un pouvoir judiciaire de rectification instrumentaire et l’opposabilité de la rectification aux tiers, dont le fisc. Cette Cour n’avait pas à aborder les modalités d’exercice de la rectification, ni l’opportunité (ou non) de rectifier un écrit en fonction de diverses circonstances. Étant donné la portée restreinte du pourvoi, la seule balise explicitement donnée par cette Cour se retrouve au paragraphe 54 :

[54] Toutefois, la reconnaissance judiciaire de la validité des modifications apportées en l’espèce par les parties aux écrits constatant leurs ententes doit s’accompagner de certaines réserves et d’une invitation à la prudence. En effet, 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 planifications. L'intention d'un contribuable de réduire ses obligations fiscales ne saurait à elle seule constituer l'objet de l'obligation [...] compte tenu de son caractère insuffisamment déterminé ou déterminable, ni même l'objet du contrat [...].

4. *Services environnementaux AES inc.* fut reconnu comme « *the Supreme Court of Canada's most significant contribution to the body of Canadian tax dispute resolution jurisprudence in 2013* »¹ et fut cité dans au moins 20 jugements rendus dans 10 juridictions et cinq (5) provinces différentes².
5. Ce bassin de jurisprudence, créé très rapidement, témoigne de l'utilité et de l'importance de la reconnaissance du droit de la rectification par cette Cour. La jurisprudence n'a toutefois pas permis de dégager un consensus sur les balises à y apporter.
6. Le présent pourvoi, si la demande d'autorisation d'appel est accordée, donnera l'occasion à cette Cour d'amener le droit de la rectification une étape plus loin en déterminant à quelles conditions le tribunal peut accepter ou refuser de rectifier l'écrit porteur d'un contrat une fois qu'il a été démontré par la preuve que l'écrit constitue une expression erronée de la commune intention des parties.
7. Le présent pourvoi a tous les attributs nécessaires à ce que cette Cour se penche adéquatement et exclusivement sur cette question importante pour le public :

¹ S. Whitehead, Ed., *The Tax Disputes and Litigation Review*, 2nd ed. (London: Law Business Research Ltd., 2014).

² *Re Pallen Trust*, 2015 BCCA 222; *Canada c. Groupe Jean Coutu (PJC) inc.*, 2015 QCCA 838; *Mac's Convenience Stores inc. c. Canada*, 2015 QCCA 837; *Matte c. 9181-7189 Québec inc.*, 2015 QCCQ 3516; *Ghaffari c. La Reine*, 2015 CCI 62; *Lemaire c. Québec*, 2015 QCCS 1142; *9215-1984 Québec inc. c. Wu*, 2014 QCCQ 11629; *Canada c. Brogan Family Trust*, 2014 ONSC 6354; *Rouleau c. Ste-Marthe-sur-le-Lac (Ville de)*, 2014 QCCA 4255; *Montréal (Ville de) c. Technologies Axxian inc.*, 2014 QCCS 2666; *Philippe Trépanier inc. c. CSST*, 2014 QCCS 2615; *St-Denis c. Canada*, 2014 CAF 127; *Union Carbide Canada inc. c. Bombardier inc.*, 2014 CSC 35; *Desourdy c. Boucher-Desourdy*, 2014 QCCS 4146; *Société Immobilière Lyndalex inc. c. 9222-9863 Québec inc.*, 2014 QCCS 1423; *Jaft Corp. c. Canada*, 2014 MBQB 59; *Graymar Equipment (2008) inc. c. Canada*, 2014 ABQB 154; *Québec (Curateur public) c. A.N. (Succession de)*, 2014 QCCS 616; *Desourdy c. Boucher-Desourdy*, 2014 QCCS 147; *Massicap inc. c. Sun Life Assurance Company of Canada*, 2014 QCCS 66.

- a) La trame factuelle ne fait pas l'objet de controverse et est fidèlement énoncée dans les conclusions de faits tirées par le juge de première instance (le juge Chabot);
 - b) Le juge de première instance a conclu en fait que les écrits devant instrumenter la série d'opérations en litige constituent une expression erronée de la commune intention des parties puisqu'ils déclenchent un impôt d'environ 2,2 M\$, alors que les parties aux actes avaient demandé à leurs professionnels de leur proposer une série d'opérations qui devaient être neutres sur le plan fiscal, c'est-à-dire à coût fiscal nul;
 - c) Le juge de première instance a conclu en fait que les écrits corrigés par les parties sont conformes à leur commune intention;
 - d) La série d'opérations envisagées par les parties n'est pas une planification fiscale (par laquelle les parties auraient voulu créer un avantage fiscal, tel que réduire ou différer un impôt autrement payable). Il ne s'agit pas non plus d'une planification fiscale audacieuse par laquelle les parties auraient respecté le texte des lois fiscales, mais pas leur esprit;
 - e) L'objectif de la série d'opérations était d'abord commercial – régler une problématique de couverture de change entre le dollar canadien et le dollar américain – tout est étant neutre sur le plan fiscal, conformément à l'intention des parties.
8. La preuve retenue par le juge de première instance ayant démontré que les écrits constituaient ici une expression erronée de la commune intention des parties, cette Cour a donc l'occasion parfaite pour déterminer à quelles conditions la rectification peut être acceptée ou refusée.

Résumé des faits

9. En 2004, suite à l'acquisition d'une chaîne de pharmacies aux États-Unis, la demanderesse, Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc., faisait face à un problème de présentation comptable de son investissement américain (un actif) en raison de la fluctuation quotidienne du taux de change entre le dollar canadien et le dollar américain. Il s'agissait d'un « problème de couverture de change ». Le juge de première instance décrit le contexte factuel au paragraphe 3 de son jugement :

[3] La demanderesse (ci-après désignée PJC Canada), une société commerciale constituée en vertu de la *Loi sur les compagnies* (L.R.Q., c. C-38), exploite une entreprise de franchisage et de distribution dans le commerce de détail. La défenderesse (ci-après désignée PJC USA), une société commerciale constituée en vertu des lois du Delaware, est à l'époque pertinente au litige une société de gestion de portefeuille œuvrant aux États-Unis (P-2). En 2004, PJC Canada se porte acquéreuse en faveur de PJC USA de 1800 pharmacies corporatives situées aux États-Unis de l'entreprise Eckerd. Comme l'opération implique un investissement en devises étrangères, la variation du taux de change entre la date de l'investissement et la date des états financiers de l'entreprise intérieure doit être rapportée aux états financiers de celle-ci comme un gain ou une perte à l'avoir des actionnaires jusqu'à la vente du bien. Par exemple, au 30 novembre 2004, PJC Canada montrait une perte de change de 20,1M\$ (P-18). Malgré que cette perte de change n'est pas alors réalisée et constitue une entrée comptable théorique (sans entrée ou sortie de fonds réels), elle risque d'être perçue négativement par les investisseurs privés et institutionnels. PJC Canada cherche alors une solution lui permettant d'utiliser la comptabilité de couverture et de reporter à l'avoir des actionnaires les fluctuations du taux de change sans se refléter négativement aux états financiers de l'entreprise.

10. Début 2005, la demanderesse souhaite régler son problème de couverture de change, et ce, en préservant la neutralité fiscale, c'est-à-dire à coût fiscal nul. Le juge de première instance résume la preuve ainsi aux paragraphes 21 et 22 de son jugement :

[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 générerait 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 - 20,1M\$ au 27 novembre 2004 (P-18, p.240) à + 11,8M\$ 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 pourtant stable.

[22] Afin de régler ce problème, l'équipe d'experts en finance de la demanderesse a sollicité l'aide de leurs vérificateurs Samson Bélair Deloitte Touche (SBDT) et Price Waterhouse afin de trouver une méthode comptable susceptible de permettre de minimiser la variation du taux de change sur les états financiers. Comme la variation trimestrielle du taux de change n'avait pas de conséquence fiscale jusqu'à l'aliénation du bien, l'opération projetée ne devait pas avoir pour résultat de produire un impact fiscal négatif. C'est dans cette optique que la demanderesse et ses conseillers ont envisagé divers scénarii avant de retenir le scénario actuel (P-11). Ce mémo a été rédigé par Julie Lessard, contrôleur corporatif de la demanderesse; N. Tessier, C. Leclerc et F. Sauvageau étaient comptables chez SBDT alors que D. Clément était comptable chez Price Waterhouse. Madame Lessard précise que la demanderesse ne voulait pas d'impact fiscal autre que les retenues à la source et à cet égard elle a consulté les fiscalistes Lareau et Laplante de chez SBDT. [...]

[Nos soulignements]

11. En février 2005, la demanderesse procède à l'instrumentation d'une série d'opérations qui ont pour effet net de transformer son investissement américain net (actif) en une dette nette (passif), écartant ainsi des résultats de l'entreprise l'impact de la fluctuation quotidienne du taux de change. Le juge de première instance décrit l'instrumentation des opérations au paragraphe 4 de son jugement :

[4] C'est dans ce contexte qu'interviennent en février 2005 trois opérations entre PJC Canada et PJC USA. Ainsi, le 7 février 2005, PJC Canada prête à PJC USA une somme de 120M \$ U.S. sur signature d'un billet promissoire de PJC USA à PJC Canada. Le prêt porte intérêts au taux Libor (*London interbank offered rate*, un taux d'intérêt moyen auquel les banques adhérentes se prêtent de l'argent sur le marché inter-bancaire) plus 2,5 % (P-3, P-4, P-5 et P-21). Le 25 février 2005, PJC Canada souscrit 10 actions ordinaires additionnelles du capital-actions de PJC USA pour 70M\$ U.S. alors qu'en retour PJC USA prête à PJC Canada la somme de 70M\$ U.S. au taux d'intérêt Libor plus 2,5 % (P-6, P-7, P-8 et P-21). [...]

12. De cette manière, le montant net des dettes externes en dollars américains et de son investissement dans le financement interne à la filiale devait être négatif pour faire en sorte que l'effet des variations quotidiennes du taux de change puisse être comptabilisé à l'avoir

des actionnaires plutôt qu'à l'état des résultats. Toutes les conséquences fiscales anticipées et acceptées par les parties sont spécifiquement mentionnées dans les écrits qui ont instrumenté les opérations de 2005 et avaient un coût fiscal nul selon la compréhension de la demanderesse à l'époque.

13. En 2010, alors que la demanderesse est toujours convaincue d'avoir instrumenté les opérations de février 2005 conformément à son intention de régler le problème de couverture de change tout en préservant la neutralité fiscale, elle apprend de l'Agence du revenu du Canada que les opérations, telles qu'instrumentées, génèrent plutôt des impôts de l'ordre de 2,2 M\$, comme l'indique le juge de première instance aux paragraphes 5 et 6 de son jugement :

[5] En 2010, l'ARC procède à une vérification fiscale des opérations de PJC Canada pour les années d'imposition 2005, 2006 et 2007 et avise cette dernière qu'elle considère les revenus d'intérêts payés par PJC Canada à PJC USA sur le prêt de 70M\$ comme un revenu étranger accumulé tiré de biens (ou "Foreign Accrual Property Income", ou "FAPI" dans le jargon fiscal) avec pour conséquence des impôts additionnels de l'ordre de 2,2M\$ pour les trois années visées.

[6] Les parties conviennent que PJC USA était à l'époque pertinente une "société étrangère affiliée contrôlée" de PJC Canada au sens du paragraphe 95(1) L.I.R., que les revenus nets d'intérêts de PJC USA constituent un "revenu étranger accumulé tiré de biens" au sens du même paragraphe et qu'ils devaient être inclus dans les revenus de PJC Canada au terme du paragraphe 91(1) L.I.R. pour les années visées.

14. L'Agence du revenu du Canada se fonde sur les écrits de février 2005 pour établir son projet de cotisation comme si les écrits révélaient les rapports juridiques véritables entre les parties, ce qui n'est pas le cas : la commune intention des parties n'est pas correctement reflétée dans les écrits. S'il est vrai que les écrits ont eu pour effet de régler le problème de couverture de change, ils ont généré une conséquence fiscale qui n'avait été ni envisagée ni acceptée par les parties. Le juge de première instance constate correctement l'erreur dont sont entachés les écrits aux paragraphes 22 *in fine* et 23 de son jugement :

[22] [...] Malgré toutes les discussions intervenues entre toutes ces parties, la question du revenu étranger accumulé tiré de biens n'a pas été soulevée par personne. Maître Lareau explique que cet oubli est un

peu "normal" en ce que la question du revenu étranger accumulé tiré de biens n'est pas "évidente" et il précise toutefois que la demanderesse ne voulait pas de conséquence négative ou indésirable au plan fiscal.

[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 elle.

[Nos soulignements]

15. Fin 2010, afin de rendre les écrits de février 2005 conformes à la commune intention des parties, la demanderesse demande à la Cour supérieure de les rectifier, tel que décrit par le juge de première instance aux paragraphes 7 et 8 de son jugement :

[7] Devant cet impact fiscal, PJC Canada demande de rectifier rétroactivement au 25 février 2005 les opérations reflétées aux pièces P-6, P7 et P-8 (ou leur résumé à P-21) selon le schéma indiqué à P-22, soit :

- (i) 7 février 2005 : prêt de PJC Canada à PJC USA de 120M\$ U.S. (P-4, inchangé);
- (ii) 25 février 2005 : souscription de 10 actions ordinaires additionnelles par PJC Canada dans PJC USA pour 70M\$ (P-6, inchangé);
- (iii) 25 février 2005 : remboursement partiel du prêt de 120M\$ d'un montant de 70M\$ U.S. par PJC USA (nouveau);
- (iv) 25 février 2005 : prêt de PJC Canada à PJC USA de 70M\$ U.S. (nouveau);

(v) 25 février 2005 : prêt de PJC USA à PJC Canada de 70M\$ U.S. (P-7, inchangé)

16. La correction a pour effet de permettre la compensation des intérêts payables de part et d'autre par les sociétés canadienne et américaine. Le juge de première instance retient cet effet au paragraphe 8 de son jugement :

[8] L'effet pratique des modifications proposées est de compenser les intérêts payables par PJC Canada à PJC USA par les intérêts payables par PJC USA à PJC Canada et les réduire à néant.

17. The Jean Coutu Group (PJC) USA Inc., défenderesse en première instance, a consenti à la demande de rectification. Le procureur général du Canada, mis en cause en première instance et représentant les intérêts de l'Agence du revenu du Canada, s'y est opposé, tout en admettant que la conséquence fiscale de la rectification fût de réduire à zéro le montant du revenu étranger tiré de biens qui devait être inclus dans le revenu de la demanderesse et, par conséquent, d'annuler les cotisations projetées.

Jugement de première instance

18. Le juge de première instance a accueilli la requête en rectification. Ayant conclu en fait que les écrits de février 2005 étaient entachés d'une erreur puisqu'ils représentaient une expression erronée de la commune intention des parties, le juge de première instance a rejeté la position du procureur général du Canada au paragraphe 25 de son jugement :

[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).

[Nos soulignements]

Arrêt de la Cour d'appel

19. La Cour d'appel (les juges Chamberland, Giroux et Schrager) accueille l'appel formulé par le procureur général du Canada selon les motifs du juge Schrager, pour qui la rectification demandée constitue une tentative de réécrire l'histoire fiscale de la série d'opérations :

[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 fluctuations.

20. Avec respect, la Cour d'appel a elle-même fondé sa conclusion sur un fait erroné, à savoir que les corrections demandées avaient été proposées en 2005 par les professionnels de la demanderesse et avaient été rejetées (para. 10, 11, 37 de l'arrêt).
21. La réalité est tout autre.
22. Le procureur général l'admet lui-même au paragraphe 43 de sa contestation écrite déposée en première instance : la série d'opérations corrigées n'a été ni présentée par les professionnels en 2005 ni rejetée par la demanderesse. Elle n'avait pas été envisagée par la demanderesse en 2005 pour la simple et bonne raison que les conséquences fiscales n'avaient pas non plus été envisagées par ses professionnels en 2005³.

³ Cette admission du procureur général était également reprise au paragraphe 4 *in fine* de sa réplique déposée en première instance ainsi qu'au paragraphe 26 de son mémoire déposé à la Cour d'appel.

23. Ceci dit bien humblement, la Cour d'appel a accueilli l'appel du procureur général et a refusé la rectification sur la base d'une trame factuelle erronée qui écarte les conclusions de faits du juge de première instance et les admissions des parties.

24. Par ailleurs, quoique l'occasion lui fût donnée (à titre de tribunal d'appel général de la province) de préciser et de raffiner les règles applicables en matière de rectification au Québec, la Cour d'appel renonce à le faire et ne propose aucun critère ni aucune balise qui permettraient à l'avenir de mieux apprécier l'acceptabilité d'une demande de rectification, lorsqu'il est prouvé, comme c'est le cas ici, que les écrits sont entachés d'une erreur.

25. Cette question demeure ouverte et nécessite une réponse en raison du nombre élevé de causes où elle sera soulevée.

PARTIE II – LA QUESTION EN LITIGE

26. Le pourvoi, si la demande d'autorisation d'appel est accordée, invitera cette Cour 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.
27. Il s'agit d'une pure question de droit qui a un potentiel d'application à la quasi-totalité des écrits que sont appelés à étudier les tribunaux civils au Canada.
28. Par ailleurs, la portée des principes énoncés par cette Cour dans *Services environnementaux AES inc.* a été discutée dans au moins 20 jugements rendus dans 10 juridictions et cinq (5) provinces différentes depuis 2013, sans qu'il s'en dégage de consensus, d'où la nécessité pour cette Cour d'intervenir maintenant.
29. Selon la demanderesse, la question soulevée par le présent pourvoi revêt l'importance requise par l'article 40 de la *Loi sur la Cour suprême*, L.R.C., c. S-26, pour que cette Cour accueille la demande d'autorisation d'appel.

PARTIE III – EXPOSÉ CONCIS DES ARGUMENTS

La Reconnaissance du droit de la rectification dans *Services environnementaux AES inc.*

30. *Services environnementaux AES inc.* a établi le droit applicable au cas où une erreur entacherait un écrit censé refléter la commune intention des parties et que cette erreur génère des conséquences fiscales inattendues. Cette Cour y conclut que lorsque l'existence de l'erreur est établie, le tribunal doit y remédier et que le fisc n'a pas de droit acquis au maintien de l'erreur. Aux paragraphes 32 et 51-53 de ses motifs, se fondant sur les articles 1378, 1385 et 1425 du *Code civil du Québec*, L.Q. 1991, c. 64, le juge Lebel s'exprimait comme suit :

[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 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.

31. Le processus de rectification consiste donc, d'une part, à constater l'erreur dans l'écrit censé être une expression fidèle de la commune intention des parties et, d'autre part, à remédier à l'erreur.
32. La constatation de l'erreur qui entache l'écrit doit se faire conformément aux règles de preuve en matière civile, ce qui fut fait dans la présente affaire. Quant à la correction de l'écrit, elle vise à donner plein effet à la commune intention des parties, en comblant, au besoin, les vides dans le texte (para. 48 *in fine*).
33. Une fois l'erreur remédiée, les conséquences fiscales se grefferont aux rapports juridiques véritables, reflétés dans les écrits corrigés conformément à la commune intention des parties. 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 (comme le *Code civil du Québec*). Les lois fiscales ne s'appliquent pas dans un vide législatif, mais se fondent implicitement sur le droit commun. (*Markevich c. Canada*, [2003] 1 R.C.S. 94, para. 14);
 - b) En l'absence d'une disposition législative expresse (une fiction juridique ou *deeming provision*) ou une conclusion selon laquelle une opération un trompe-l'œil (*sham*), les rapports juridiques établis par le contribuable doivent être respectés en matière fiscale. (*Shell Canada ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622, para. 39 *in fine*).

34. Ainsi, les conséquences fiscales ne se greffent pas froidement aux rapports juridiques apparents découlant d'un écrit entaché d'une erreur, mais plutôt aux rapports juridiques véritables révélés par la commune intention des parties. Si l'écrit n'est pas conforme à l'intention, alors l'intention prime et l'écrit doit être corrigé. Ni les parties ni les tiers ne devraient considérer que les rapports juridiques véritables émanent d'un écrit entaché d'une erreur.
35. *Services environnementaux AES inc.* a donc reconnu 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 à titre accessoire, que les conséquences fiscales devaient s'appliquer aux rapports juridiques reflétés dans l'écrit corrigé et désormais conforme à l'intention d'origine.

L'Évolution du droit de la rectification depuis *Services environnementaux AES inc.*

36. Dès qu'une erreur est constatée, le tribunal doit donc y remédier et le fisc n'a pas de droit acquis au bénéfice de l'erreur.
37. 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 2013. On dénombre au moins 20 jugements citant *Services environnementaux AES inc.*, rendus dans 10 juridictions et cinq (5) provinces différentes⁴.
38. Toutefois, *Services environnementaux AES inc.* n'offre que très peu de critères permettant de guider le juge dans sa décision de permettre (ou non) la rectification demandée lorsqu'il

⁴ *Re Pallen Trust*, 2015 BCCA 222; *Canada c. Groupe Jean Coutu (PJC) inc.*, 2015 QCCA 838; *Mac's Convenience Stores inc. c. Canada*, 2015 QCCA 837; *Matte c. 9181-7189 Québec inc.*, 2015 QCCQ 3516; *Ghaffari c. La Reine*, 2015 CCI 62; *Lemaire c. Québec*, 2015 QCCS 1142; *9215-1984 Québec inc. c. Wu*, 2014 QCCQ 11629; *Canada c. Brogan Family Trust*, 2014 ONSC 6354; *Rouleau c. Ste-Marthe-sur-le-Lac (Ville de)*, 2014 QCCA 4255; *Montréal (Ville de) c. Technologies Axxian inc.*, 2014 QCCS 2666; *Philippe Trépanier inc. c. CSST*, 2014 QCCS 2615; *St-Denis c. Canada*, 2014 CAF 127; *Union Carbide Canada inc. c. Bombardier inc.*, 2014 CSC 35; *Desourdy c. Boucher-Desourdy*, 2014 QCCS 4146; *Société Immobilière Lyndalex inc. c. 9222-9863 Québec inc.*, 2014 QCCS 1423; *Jaft Corp. c. Canada*, 2014 MBQB 59; *Graymar Equipment (2008) inc. c. Canada*, 2014 ABQB 154; *Québec (Curateur public) c. A.N. (Succession de)*, 2014 QCCS 616; *Desourdy c. Boucher-Desourdy*, 2014 QCCS 147; *Massicap inc. c. Sun Life Assurance Company of Canada*, 2014 QCCS 66.

a constaté une erreur dans l'écrit. Le besoin d'avoir des balises devient évident au fil des décisions qui sont rendues depuis 2013 : on peine à en dégager des critères cohérents, constants et aisément applicables à grande échelle alors que les juges des instances inférieures semblent parfois adopter des approches diamétralement opposées en cherchant pourtant à appliquer le principe directeur de la primauté de l'intention sur l'écrit.

39. Par exemple, dans le premier jugement appliquant *Services environnementaux AES inc., Massicap inc. c. Sun Life Assurance Company of Canada*, 2014 QCCS 66, le juge Dugré épouse sans réserve le principe que l'interprétation d'un contrat vise à découvrir et donner plein effet à l'intention des parties; l'écrit étant implicitement reconnu comme un accessoire.
40. Le contraste avec *Desourdy c. Boucher-Desourdy*, 2014 QCCS 147 (rendu sept (7) jours plus tard) est frappant : la Cour refuse de corriger un acte de fiducie même si la preuve non contredite démontrait que les résultats recherchés n'étaient pas atteints. La Cour refuse la rectification au motif qu'une correction rétroactive n'était pas permise (ce que cette Cour avait pourtant précisément permis dans *Services environnementaux AES inc.*).
41. Dès les deux premiers jugements se fondant sur *Services environnementaux AES inc.*, on constate donc deux positions aux antipodes : l'une donne plein effet à la commune intention des parties, l'autre cherche à en minimiser la portée au bénéfice de l'écrit comme seul porteur des rapports juridiques.
42. La primauté de la commune intention a semblé reprendre le dessus dans plusieurs jugements qui ont suivi, notamment dans *Rouleau c. Ste-Marthe-sur-le-Lac (Ville de)*, 2014 QCCA 4255; *Montréal (Ville de) c. Technologies Axxian inc.*, 2014 QCCS 2666; *Philippe Trépanier inc. c. CSST*, 2014 QCCS 2615; *Union Carbide Canada inc. c. Bombardier inc.*, 2014 CSC 35; *Lemaire c. Québec*, 2015 QCCS 1142; et *9215-1984 Québec inc. c. Wu*, 2014 QCCQ 11629.
43. On y dénote le très grand souci des juges de percer le voile de l'écrit pour donner plein effet à l'intention, en précisant au passage que cet exercice peut s'avérer difficile puisqu'il nécessite l'appréciation d'une preuve orale qui se marie parfois difficilement avec l'écrit qui

se voulait, en principe, la seule preuve de l'intention. Malgré la difficulté inhérente à cet exercice, tous ont choisi de le faire et de ne pas donner effet aux rapports juridiques apparents qui se dégageaient d'écrits erronés⁵.

44. Ceci dit, aucun de ces jugements ne propose de critères susceptibles d'encadrer avec plus de 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 poser comme 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 et elle est maintenant nécessaire.
45. En l'absence de critères objectifs qui permettraient de distinguer avec prévisibilité et équité les situations où il serait opportun de corriger l'écrit entaché d'une erreur de celles où la rectification recherchée serait illégitime, on a assisté à un retour du balancier dans les jugements plus récents, lesquels, à plusieurs égards, vont jusqu'à ignorer les enseignements de cette Cour (*Re Pallen Trust*, 2015 BCCA 222; *Matte c. 9181-7189 Québec inc.*, 2015 QCCQ 3516; ainsi que de l'arrêt de la Cour d'appel dans le présent pourvoi).
46. La tendance est de réduire la portée des enseignements de cette Cour à la correction d'erreurs essentiellement matérielles alors que le cadre juridique énoncé par cette Cour va bien au-delà de la simple erreur matérielle.
47. Par ailleurs, c'est à tort que certains juges (dont la Cour d'appel ici) tiennent pour acquis que l'intention des parties ne prend pas en considération les conséquences fiscales anticipées. Au contraire, cette Cour a reconnu que les conséquences fiscales anticipées par les parties font partie intégrante de leur commune intention et elles sont susceptibles de moduler la façon dont cette intention est ultimement exprimée par écrit. (*Hypothèques Trustco Canada c.*

⁵ Dans le présent pourvoi, le juge de première instance a conclu sans réserve que les témoignages rendus devant lui prouvaient que les écrits constituaient une expression erronée de la commune intention des parties.

Canada, 2005 CSC 54, para. 11 *in fine*; *Envision Credit Union c. Canada*, 2013 CSC 48, para. 1).

48. On doit donc conclure, comme l'a fait le juge de première instance dans le cas de la demanderesse en l'espèce, que l'objectif de mettre en œuvre une série d'opérations à coût fiscal nul fait partie intégrante de l'intention des parties, au même titre que les autres objectifs poursuivis sur le plan commercial⁶.

La Nécessité pour cette Cour d'intervenir maintenant

49. Le grand intérêt suscité par *Services environnementaux AES inc.* dans de nombreuses causes qui transcendent les juridictions, les frontières provinciales et les domaines du droit a malheureusement donné naissance à un bassin de jurisprudence à partir duquel il est impossible de dégager un consensus sur des critères cohérents, constants et aisément applicables à grande échelle pour les années à venir.
50. Cette Cour doit donc intervenir maintenant pour préciser les frontières du droit de la rectification en déterminant à quelles conditions le tribunal pourra 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 volonté commune des parties.
51. Le jugement de cette Cour, si la permission est accordée, permettra de distinguer les situations où il sera opportun de corriger l'écrit entaché d'une erreur de celles où la correction recherchée serait illégitime.
52. Par contre, si cette Cour rejette la demande d'autorisation d'appel, l'arrêt de la Cour d'appel aura pour effet de réduire sans motifs objectifs la portée des enseignements de cette Cour sur

⁶ *A contrario*, il n'est pas raisonnable de conclure que la demanderesse ait été totalement indifférente aux conséquences fiscales de la série d'opérations, pas plus qu'elle ait accepté sans poser de question de s'autoassujettir au paiement d'un impôt 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 2,2 M\$ soulevés par l'Agence du revenu du Canada sont attribuables à des revenus d'intérêts payés par la société canadienne à la société américaine et n'ont rien à voir avec les fluctuations de change.

la base d'une trame factuelle erronée. En l'absence d'un *corpus* de jurisprudence cohérent, il sera impossible d'assurer une application uniforme, prévisible et équitable des enseignements de cette Cour. Cela augmentera inéluctablement le nombre de litiges devant les tribunaux civils.

53. Dans ces circonstances, il est impératif que cette Cour intervienne maintenant pour formuler des critères objectifs, prévisibles et équitables qui poursuivront l'œuvre de cette Cour dans *Services environnementaux AES inc.*
54. La formulation de critères destinés à compléter la législation lorsque celle-ci n'en comporte pas⁷ est une mission importante confiée à cette Cour comme tribunal de dernier ressort pour l'ensemble du Canada⁸. L'établissement de tels critères 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 universelle⁹.
55. Selon la demanderesse, ces critères devraient s'articuler autour de cinq grands axes, lesquels devraient permettre d'évaluer la légitimité de la plupart des demandes de rectification à l'avenir.
56. Premièrement, toute demande de rectification devrait être assujettie à l'exigence préalable que l'erreur fut faite par les parties en toute bonne foi et suite à une démarche diligente afin que leur commune intention soit correctement reflétée dans l'écrit. La bonne foi sera bien sûr présumée, mais la diligence devra être démontrée par le demandeur.
57. Deuxièmement, la rectification ne devrait pas être conditionnelle à ce que l'écrit corrigé ait été spécifiquement envisagé à l'origine (ce qui reviendrait à ne permettre que la correction de l'erreur matérielle. La rectification devrait plutôt être accordée lorsqu'il est démontré que

⁷ Les articles 1378, 1385 et 1425 du *Code civil du Québec*, fondement du droit de la rectification, ne comportent intrinsèquement aucune balise.

⁸ *R. c. Seaboyer*, [1991] 2 R.C.S. 577, p. 633 *in fine*; *Lavallee, Rackel & Heintz c. Canada*, [2002] 3 R.C.S. 209, para. 48-49; *Pointe-Claire (Ville de) c. Québec*, [1997] 1 R.C.S.1015, para. 62 *in fine*, 63.

⁹ *Housen c. Nikolaisen*, [2002] 2 R.C.S. 235, para. 9 *in fine*.

la correction proposée est conforme à l'intention d'origine alors que l'écrit signé ne l'est pas. Le fardeau incombera au demandeur.

58. Troisièmement, la rectification demandée ne devrait pas équivaloir à un abus de droit, avec un souci particulier pour les droits des tiers qui peuvent s'être fié en toute bonne foi à un écrit erroné le croyant conforme à l'intention de parties. Le tiers, dûment appelé, devra démontrer en quoi ses droits sont atteints.
59. Quatrièmement, la rectification ne devrait pas contrevenir à une règle intéressant l'ordre public. Cette question pourra être soulevée d'office par le tribunal.
60. Finalement, il va de soi que la rectification demandée ne devrait d'aucune manière permettre de masquer une fraude.
61. Selon la demanderesse, les autorités fiscales et les tribunaux inférieurs, tout autant que les contribuables canadiens, bénéficieront de cet exercice de clarification du droit de la rectification. Cela permettra de donner plein effet à la commune intention des parties, sans porter atteinte à la stabilité contractuelle, en favorisant une administration équitable et prévisible des lois fiscales et en limitant le nombre de litiges.
62. C'est pourquoi la présente demande d'autorisation d'appel doit être accordée.

PARTIE IV – ARGUMENTS AU SUJET DES DÉPENS

63. La demanderesse demande respectueusement à la Cour que la demande d'autorisation d'appel soit accueillie et que les dépens soient accordés selon l'issue de la cause, devant toutes les instances.

PARTIE V – ORDONNANCES DEMANDÉES

64. La demanderesse demande respectueusement à la Cour de conclure comme suit :

ACCUEILLIR la demande d'autorisation d'appel;

LE TOUT avec dépens.

LE TOUT RESPECTUEUSEMENT SOUMIS.

Montréal, le 26 juin 2015

M^e Dominic C. Belley
Norton Rose Fulbright Canada S.E.N.C.R.L., s.r.l.
Procureur de la demanderesse
Le Groupe Jean Coutu (JPC) inc.

PARTIE VI – TABLE DES SOURCES

Jurisprudence

Paragraphe(s)

<i>Agence du revenu du Québec c. Services environnementaux AES Inc.</i> , 2013 CSC 65	.....1,3,4,28,30,35,37,38,39.....40,41,49,53
<i>Re Pallen Trust</i> , 2015 BCCA 222	.....4,37,46
<i>Canada c. Groupe Jean Coutu (PJC) inc.</i> , 2015 QCCA 838	.....4,37
<i>Mac’s Convenience Stores inc. c. Canada</i> , 2015 QCCA 837	.....4,37
<i>Matte c. 9181-7189 Québec inc.</i> , 2015 QCCQ 3516	.....4,37,46
<i>Ghaffari c. La Reine</i> , 2015 CCI 62	.....4,37
<i>Lemaire c. Québec</i> , 2015 QCCS 1142	.....4,37,42
<i>9215-1984 Québec inc. c. Wu</i> , 2014 QCCQ 11629	.....4,37,42
<i>Canada c. Brogan Family Trust</i> , 2014 ONSC 6354	.....4,37
<i>Rouleau c. Ste-Marthe-sur-le-Lac (Ville de)</i> , 2014 QCCA 4255	.....4,37,42
<i>Montréal (Ville de) c. Technologies Axxian inc.</i> , 2014 QCCS 2666	.....4,37,42
<i>Philippe Trépanier inc. c. CSST</i> , 2014 QCCS 2615	.....4,37,42
<i>St-Denis c. Canada</i> , 2014 CAF 127	.....4,37
<i>Union Carbide Canada inc. c. Bombardier inc.</i> , 2014 CSC 35	.....4,37,42
<i>Desourdy c. Boucher-Desourdy</i> , 2014 QCCS 4146	.....4,37
<i>Société Immobilière Lyndalex inc. c. 9222-9863 Québec inc.</i> , 2014 QCCS 1423	.....4,37
<i>Jaft Corp. c. Canada</i> , 2014 MBQB 59	.....4,37

Jurisprudence (suite)

Paragraphe(s)

<i>Graymar Equipment (2008) inc. c. Canada, 2014 ABQB 154</i>	.....4,37
<i>Québec (Curateur public) c. A.N. (Succession de), 2014 QCCS 616</i>	.....4,37
<i>Desourdy c. Boucher-Desourdy, 2014 QCCS 147</i>	.....4,37,40
<i>Massicap inc. c. Sun Life Assurance Company of Canada, 2014 QCCS 66</i>	.....4,37,39
<i>Hypothèques Trustco Canada c. Canada, 2005 CSC 54</i>	.....47
<i>Envision Credit Union c. Canada, 2013 CSC 48</i>	.....47
<i>R. c. Seaboyer, [1991] 2 R.C.S. 577</i>	.....54
<i>Lavallee, Rackel & Heintz c. Canada, [2002] 3 R.C.S. 209</i>	.....54
<i>Pointe-Claire (Ville de) c. Québec, [1997] 1 R.C.S.1015</i>	.....54
<i>Housen c. Nikolaisen, [2002] 2 R.C.S. 235</i>	.....54

Doctrine

S. Whitehead, Ed., <i>The Tax Disputes and Litigation Review</i> , 2 nd ed. (London: Law Business Research Ltd., 2014)4
---	--------