

Date : 20080915

Dossier : A-503-07

Référence : 2008 CAF 260

**CORAM : LE JUGE LÉTOURNEAU
LE JUGE NOËL
LA JUGE TRUDEL**

ENTRE :

**HUGH WILLIAM PERRY, EN SA QUALITÉ DE FIDUCIAIRE DU
2005 ROBERT JULIEN FAMILY DELAWARE DYNASTY TRUST**

appelant

et

**CANADA (MINISTRE DU REVENU NATIONAL)
ET
AGENCE DU REVENU DU CANADA**

intimés

Audience tenue à Montréal (Québec), le 10 septembre 2008.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 15 septembre 2008.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE NOËL

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE LÉTOURNEAU
LA JUGE TRUDEL**

Date : 20080915

Dossier : A-503-07

Référence : 2008 CAF 260

**CORAM : LE JUGE LÉTOURNEAU
LE JUGE NOËL
LA JUGE TRUDEL**

ENTRE :

**HUGH WILLIAM PERRY, EN SA QUALITÉ DE FIDUCIAIRE DU
2005 ROBERT JULIEN FAMILY DELAWARE DYNASTY TRUST**

appellant

et

**CANADA (MINISTRE DU REVENU NATIONAL)
ET
AGENCE DU REVENU DU CANADA**

intimés

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE NOËL

[1] Il s'agit d'un appel de la décision par laquelle le juge Gibson de la Cour fédérale (le juge de première instance) a rejeté une demande de contrôle judiciaire et de réparation de la nature d'un bref de *mandamus* (la demande) pour que la question de la résidence du 2005 Robert Julien Family Delaware Dynasty Trust (la fiducie) soit réglée en conformité avec le paragraphe 4 de l'Article IV de la *Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts*

sur le revenu et sur la fortune signée à Washington le 26 septembre 1980, modifiée (la Convention).

[2] Le juge de première instance a rejeté la demande au motif qu'elle était prescrite étant donné qu'elle avait été présentée 18 mois après que l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) eut refusé pour la première fois de régler la question du lieu de résidence de la fiducie en conformité avec l'Article IV de la Convention et que cette demande était prématurée puisque les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada, L.R.C. 1985 (5^e suppl.), ch. 1, (la LIR), selon lesquelles la fiducie serait réputée être une résidente du Canada, n'avaient pas (et n'ont toujours pas) été édictées.

[3] Au soutien de l'appel, Hugh William Perry, en sa qualité de fiduciaire (l'appelant), soutient qu'aucun délai ne s'applique en l'espèce puisque ce qui est allégué est un refus continu d'accomplir une obligation de nature publique. De plus, le juge de première instance a commis une erreur en jugeant que la demande visant à faire régler la question du lieu de résidence en conformité avec la Convention reposait exclusivement sur la modification projetée de l'article 94 de la LIR et qu'elle était de ce fait prématurée. Suivant l'appelant, la demande vise également la question de la double résidence au sens de l'article 94 actuel de la LIR.

[4] Pour trancher l'appel, il suffit d'aborder le second moyen invoqué par l'appelant. Voici les faits saillants à la lumière desquels ce moyen doit être examiné.

[5] Dans sa rédaction actuelle, l'article 94 de la LIR énonce des règles suivant lesquelles une fiducie non-résidente est réputée être résidente du Canada et son revenu imposable est réputé correspondre au total de son revenu de source canadienne ou de son revenu étranger accumulé, tiré de biens. Cet article s'applique notamment si une fiducie non-résidente a acquis des biens d'une personne résidant au Canada et compte un ou plusieurs bénéficiaires (désignés comme étant des « personnes ayant un droit de bénéficiaire dans la fiducie » qui résident au Canada). Ainsi, la personne qui est susceptible d'acquérir ultérieurement un droit de bénéficiaire par suite de l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire prévu par la fiducie est réputée avoir un droit de bénéficiaire. Le sous-alinéa 248(25)b(ii) dispose :

(25) Les règles suivantes s'appliquent dans le cadre de la présente loi :

b) [...] une personne ou société de personnes donnée est réputée avoir un droit de bénéficiaire dans une fiducie à un moment donné dans le cas où, à la fois :

(ii) en raison des modalités de la fiducie ou de tout arrangement la concernant à ce moment, la personne ou société de personnes donnée pourrait acquérir un droit de bénéficiaire dans la fiducie à ce moment ou ultérieurement en raison de l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire par une personne ou une société de personnes,

(25) For the purposes of this Act,

(b) ... a particular person or partnership is deemed to be beneficially interested in a particular trust at a particular time where

ii) because of the terms or conditions of the particular trust or any arrangement in respect of the particular trust at the particular time, the particular person or partnership might, because of the exercise of any discretion by any person or partnership, become beneficially interested in the particular trust at the particular time or at a later time,

[6] L'article 94 projeté de la LIR prévoit que si un résident canadien verse une contribution sous forme de biens à une fiducie non-résidente, la fiducie est réputée être une résidente du Canada

à certaines fins et le cédant, la fiducie et tout bénéficiaire canadien peuvent être solidairement redevables du paiement de l'impôt canadien sur les revenus réalisés partout dans le monde par la fiducie.

[7] Préoccupé par la possibilité que la fiducie puisse être réputée être une résidente canadienne au sens de la LIR, l'appelant a, par l'intermédiaire de son avocat, dans une lettre adressée à l'ARC le 23 février 2005, demandé que la question du lieu de résidence de la fiducie soit réglée en conformité avec le paragraphe 4 de l'Article IV de la Convention, dont voici le texte :

IV 4. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une succession, une fiducie ou une autre personne (autre qu'une personne physique ou une société) est un résident des deux États contractants, les autorités compétentes des États contractants s'efforcent d'un commun accord de trancher la question et de déterminer les modalités d'application de la Convention à ladite personne.

IV(4.) Where by reason of the provisions of paragraph 1 an estate, trust or other person (other than an individual or a company) is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the States shall by mutual agreement endeavor to settle the question and to determine the mode of application of the Convention to such person.

[Je souligne.]

[8] L'Article IV(1) définit comme suit le terme « résident d'un État contractant » :

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu de constitution ou de tout autre critère de nature analogue, mais,

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management, place of incorporation or any other criterion of a similar nature, but in the case of an estate or trust,

dans le cas d'une succession ou d'une fiducie, seulement dans la mesure où les revenus que tire cette succession ou cette fiducie sont assujettis à l'impôt dans cet État, soit dans ses mains soit dans les mains de ses bénéficiaires.

only to the extent that income derived by such estate or trust is liable to tax in that State, either in its hands or in the hands of its beneficiaries.

[Je souligne.]

[9] Voici les passages de la lettre de février 2005 qui nous intéressent en l'espèce (dossier d'appel, onglet 4, à la page 69) :

[TRADUCTION]

Nous demandons à ce que la question de la résidence de la fiducie soit réglée en conformité avec le paragraphe 4 de l'Article IV de la *Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune* signée le 26 septembre 1980 et modifiée par les Protocoles signés le 14 juin 1983, le 28 mars 1984, le 17 mars 1995 et le 29 juillet 1997 (la Convention).

La fiducie est une fiducie discrétionnaire irrévocable créée en vertu d'une convention de fiducie conclue le 1^{er} février 2005 par M^{me} Delia Moog, la donatrice, M. Hugh William Perry, le fiduciaire initial et Christiana Bank & Trust Company, le fiduciaire administratif initial (la convention de fiducie). Une copie de la convention de fiducie est annexée au présent document.

[...]

La fiducie ne possède aucun bien canadien imposable et n'exerce aucune activité au Canada. Les revenus de la fiducie proviennent uniquement de sources situées aux États-Unis. La fiducie ne prévoit posséder aucun bien canadien imposable, ne prévoit exercer aucune activité au Canada et ne prévoit recevoir aucun revenu de source canadienne.

La fiducie est une personne américaine au sens de l'article 7701(a)(30) de l'*Internal Revenue Code* parce qu'une cour de justice américaine peut exercer la supervision principale quant à l'administration de la fiducie en conformité avec l'article 8.1 de la convention de fiducie et parce qu'une personne américaine (M. Perry) exerce un pouvoir de contrôle quant à toutes les décisions importantes de la fiducie. En tant que personne américaine, la fiducie est assujettie à l'impôt américain quant à ses revenus de toutes provenances et est donc résidente des États-Unis aux fins de la Convention.

Malgré que la fiducie n'ait aucun bénéficiaire canadien, elle est réputée être une personne résidant au Canada à certaines fins prévues au paragraphe 94(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu (LIR) parce qu'elle a acquis des biens d'une résidente canadienne (M^{me} Moog) et parce que des personnes résidant au Canada qui ont un lien de dépendance avec M^{me} Moog pourraient obtenir un droit de bénéficiaire dans la fiducie à la suite de l'exercice du pouvoir de désignation prévu à l'article 5.1(kk) de l'acte de fiducie.

Le 30 octobre 2003, un avis de motion de voies et moyens visant à modifier la LIR en rapport avec l'imposition des fiducies non-résidentes et des entités de placement étrangères (les règles proposées) a été déposé à la Chambre des communes. Si les règles proposées entrent en vigueur, elles s'appliqueront rétroactivement aux années d'imposition de la fiducie postérieures à 2002. Comme la fiducie a reçu une contribution en bien d'une résidente canadienne (M^{me} Moog), elle sera réputée être résidente du Canada à certaines fins prévues au paragraphe 94(3) des règles proposées.

[...]

Selon nous, la fiducie ne devrait pas être assujettie à l'impôt au Canada du seul fait qu'elle a reçu un bien de la part d'une résidente canadienne qui n'est pas et qui ne peut pas devenir bénéficiaire de la fiducie.

[...]

Le cas en l'espèce n'est manifestement pas le type de planification que le ministère des Finances tente d'enrayer en introduisant les règles proposées. Par conséquent, le recours sollicité ne contreviendrait à aucun objectif sur le plan de la politique fiscale.

[Je souligne.]

[10] Après avoir été avisé par l'ARC, dans une lettre datée du 17 juin 2005, que les autorités compétentes canadiennes ne s'efforceraient pas de régler la question de la double résidence de la fiducie en vertu de l'article 94 proposé de la LIR (dossier d'appel, à la page 74), l'appelant a sollicité l'aide de l'Internal Revenue Service (l'IRS), l'autorité américaine compétente. L'IRS a communiqué avec l'ARC en vue de discuter de la question, mais l'ARC lui a finalement écrit ce qui suit (dossier d'appel, à la page 419) :

[TRADUCTION]

L'article 94 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la Loi) renferme des règles visant à empêcher les abus. Ces règles sont conçues de manière à empêcher les contribuables de se servir des fiducies non-résidentes pour éluder l'impôt canadien. Le projet de loi C-33, qui est présentement à l'étude devant le Parlement canadien, propose des modifications qui visent à assurer le respect des objectifs de l'article 94. Suivant les nouvelles règles, une fiducie non-résidente sera considérée comme une fiducie résidente canadienne si un cédant de la fiducie est un résident canadien ou s'il existe un bénéficiaire qui est un résident canadien. Les modifications proposées s'appliqueraient aux années d'imposition commençant après 2006. Par suite de ces modifications, les fiducies qui auraient auparavant été considérées comme n'étant des résidentes que d'un seul État peuvent maintenant être considérées comme ayant la double résidence aux termes du Traité.

L'article 94 vise à encourager des solutions justes et impartiales qui protègent l'assiette fiscale canadienne. Les fonctionnaires canadiens chargés d'élaborer les politiques fiscales ne souhaitent pas inciter les contribuables à contourner les règles de l'article 94. Compte tenu de cet impératif, nous ne sommes pas convaincus qu'il serait prudent de céder des droits fiscaux canadiens au moyen du processus reposant sur les autorités compétentes prévu au paragraphe 4 de l'Article IV.

[11] L'appelant a par la suite introduit la demande principale devant la Cour fédérale en vue de forcer notamment l'ARC à s'efforcer de trancher la question de la résidence de la fiducie par des négociations avec les autorités compétentes conformément au paragraphe 4 de l'Article IV de la Convention.

[12] Comme nous l'avons vu, le juge de première instance a rejeté la demande au motif qu'elle était prescrite et qu'en tout état de cause, la demande était prématurée étant donné qu'elle portait sur une disposition de la LIR (l'article 94 proposé) qui n'avait pas encore été édictée.

Analyse et décision

[13] Sur le premier moyen, je suis d'accord avec l'avocat de l'appelant pour dire que sa demande peut être considérée comme une contestation du refus continu de l'ARC d'accomplir une obligation prévue par la loi, de sorte qu'elle n'est pas soumise au délai de prescription de 30 jours prévu au paragraphe 18.1(2) de la *Loi sur les Cours fédérales* (comparer avec l'arrêt *Krause c. Canada*, [1999] 2 C.F. 476 (C.A.F.), juge Stone, aux paragraphes 24 et 25). Je passe maintenant au second moyen.

[14] Si j'ai bien compris la position de l'appelant, il ne conteste pas la conclusion du juge de première instance suivant laquelle il ne conviendrait pas d'obliger l'ARC à s'efforcer de régler la question de la résidence de la fiducie en vertu d'une disposition de la loi qui n'a pas encore été adoptée par le Parlement. L'appelant soutient plutôt que le juge de première instance a négligé des éléments de preuve qui démontrent que la question de la résidence de la fiducie au sens du paragraphe 94(1) actuel de la LIR était également en litige.

[15] À cet égard, l'appelant se fonde sur une lettre de l'IRS, dont une copie a été jointe aux motifs du juge de première instance à titre d'annexe D, et qui, selon l'appelant, indique que le paragraphe 94(1) actuellement en vigueur a fait l'objet de discussions lors d'une rencontre tenue le 11 juillet 2006 entre l'ARC et l'IRS :

[TRADUCTION] De plus, on nous a informés, lors de cette réunion, que le ministère des Finances du Canada avait expressément retiré le présent dossier ainsi que les autres dossiers semblables des négociations par les autorités compétentes; nous présumons qu'il s'agit des cas qui relèvent des paragraphes 94(1) et 94(3) de la *Loi de l'impôt sur le*

revenu (Canada). En d'autres mots, on nous a informés que le présent dossier ne sera pas examiné par l'autorité canadienne compétente.

[Soulignement par l'appelant.]

[16] Toutefois, ainsi que l'avocate des intimés le souligne, ces propos, qui ont été tenus par un fonctionnaire de l'IRS environ quatre mois après la réunion en question, se fondent sur une hypothèse quant à la position adoptée par les fonctionnaires de l'ARC au cours de cette rencontre. La transcription des notes prises au courant de cette rencontre donne à penser que les discussions ont porté uniquement sur l'article 94 proposé (dossier d'appel, aux pages 206 et 207). Je relève en particulier le fait que la question abordée était [TRADUCTION] « les fiducies non-résidentes et le projet d'article 94 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* » (*idem*).

[17] Bien qu'il subsiste malgré tout des doutes sur la question, on ne saurait prétendre que le juge de première instance a ignoré des éléments de preuve ou a commis une erreur manifeste et dominante en estimant que l'appelant cherchait à obtenir réparation en vertu de l'article 94 proposé plutôt qu'en vertu du libellé actuel de l'article 94 (motifs, au paragraphe 25). Il était loisible au juge de première instance de tirer cette conclusion au vu du dossier dont il était saisi.

[18] En tout état de cause, il n'aurait pas été possible d'invoquer le paragraphe (4) de l'Article IV de la Convention relativement à l'article 94 actuel même si on l'avait voulu. Aux termes du paragraphe (1) de l'Article IV de la Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne une fiducie « qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État [...] seulement dans la mesure où les revenus que tire cette fiducie sont

assujettis à l'impôt dans cet État, soit dans ses mains soit dans les mains de ses bénéficiaires ».

Aux termes de l'article 94 actuel, sont assujettis à l'impôt seulement les revenus de source canadienne et les revenus étrangers accumulés, tirés de biens étrangers. Dans le cas qui nous occupe, il est admis que la fiducie n'a aucun revenu de source canadienne et on n'a pas non plus laissé entendre qu'elle avait des revenus étrangers accumulés, tirés de biens.

[19] Comme l'article 94 actuel ne prévoit pas d'assujettissement à l'impôt, la fiducie appelante n'est pas une résidente du Canada au sens du paragraphe (1) de l'Article IV et elle n'a donc pas la double résidence au sens du paragraphe (4) de l'Article IV de la Convention. Il s'ensuit qu'aucune question de double résidence ne se pose en vertu du paragraphe (4) de l'Article IV de la Convention en ce qui concerne l'article 94 actuel.

[20] Je suis d'avis de rejeter l'appel avec dépens.

« Marc Noël »

j.c.a.

« Je suis d'accord. »

Gilles Létourneau, j.c.a.

« Je suis d'accord. »

Johanne Trudel, j.c.a.

Traduction certifiée conforme
Sandra de Azevedo, LL.B.

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-503-07

(APPEL D'UNE ORDONNANCE RENDUE LE 18 OCTOBRE 2007 PAR LE JUGE GIBSON DANS LE DOSSIER T-2206-06)

INTITULÉ : Hugh William Perry, en sa
qualité de fiduciaire du 2005
Robert Julien Family Delaware
Dynasty Trust

LIEU DE L'AUDIENCE : Montréal (Québec)

DATE DE L'AUDIENCE : le 10 septembre 2008

MOTIFS DU JUGEMENT : le juge Noël

Y ONT SOUSCRIT : le juge Létourneau
la juge Trudel

DATE DES MOTIFS : le 15 septembre 2008

COMPARUTIONS :

Richard W. Pound, c.r.
Charles C. Gagnon

POUR L'APPELANT

Susan Shaughnessy

POUR LES INTIMÉS

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Stikeman Elliott s.r.l.
Montréal (Québec)

POUR L'APPELANT

John H. Sims, c.r.
Sous-procureur général du Canada

POUR LES INTIMÉS