

Cour d'appel
fédérale



Federal Court
of Appeal

Date : 20111128

Dossier : A-98-11

Référence : 2011 CAF 331

**CORAM : LE JUGE PELLETIER
LA JUGE TRUDEL
LE JUGE MAINVILLE**

ENTRE :

NORMAND BALTHAZARD

appellant

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue à Québec (Québec), le 5 octobre 2011.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 28 novembre 2011.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE MAINVILLE

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE PELLETIER
LA JUGE TRUDEL**

Cour d'appel
fédérale



Federal Court
of Appeal

Date : 20111128

Dossier : A-98-11

Référence : 2011 CAF 331

**CORAM : LE JUGE PELLETIER
LA JUGE TRUDEL
LE JUGE MAINVILLE**

ENTRE :

NORMAND BALTHAZARD

appellant

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE MAINVILLE

[1] Il s'agit d'un appel d'un jugement daté du 9 février 2011 dont les motifs ont été rendus oralement par le juge Archambault de la Cour canadienne de l'impôt. Par ce jugement, l'appel de M. Norman Balthazard (« appellant ») à l'encontre d'une cotisation au montant de 42 925,45 \$ datée du 5 août 2008 et émise en vertu du paragraphe 323(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, ch. E-15 (la « *LTA* ») fut rejeté au motif que ce dernier n'avait pas établi conformément au paragraphe 323(3) de la *LTA* qu'il avait agi avec le soin, la diligence et la compétence requise comme administrateur afin de prévenir le défaut de la société Groupe Contact Image Inc. (« GCI »)

de verser la taxe nette conformément à l'article 228 de la *LTA* (la « taxe nette liée à la TPS » ou « taxe nette ») pour certaines périodes qui précèdent la faillite de cette société. Cette taxe nette est liée à la perception de la taxe sur les produits et services (la « TPS »).

[2] Pour les motifs qui suivent, j'accueillerais en partie cet appel.

Le contexte

[3] L'appelant est un homme d'affaires et investisseur aguerri qui, au cours de l'année 2004, devient actionnaire et administrateur de GCI, une société alors récemment constituée en vertu de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*, L.R.C. 1985, ch. C-44 et qui se spécialise dans l'imagerie numérique et l'impression grand format.

[4] Les affaires de GCI étant déficitaires, l'appelant prend rapidement un rôle très actif dans cette société et il initie de nombreuses mesures pour redresser l'entreprise. L'appelant injecte aussi des sommes additionnelles importantes dans l'entreprise pour en assurer les opérations durant ses périodes de difficultés financières, dont 500 000 \$ au début de 2005 et 313 000 \$ additionnels entre juin et décembre 2006.

[5] L'appelant prend de plus des mesures pour s'assurer que les retenues fiscales sur les salaires des employés et la taxe nette liée à la TPS soient versées par GCI conformément aux lois fiscales. À titre de membre du conseil d'administration, il requiert que des rapports périodiques soient présentés au conseil par les services comptables de GCI confirmant que ces versements sont effectués.

Lorsque les services comptables ne fournissent plus les assurances voulues, il communique lui-même avec les autorités fiscales afin de prendre les arrangements requis pour assurer les versements au moyen d'étalements agréés.

[6] Malgré les efforts de l'appelant, l'avenir de GCI ne peut être assuré. Au début de 2007 l'appelant prend donc des mesures pour permettre à GCI de faire une proposition à ses créanciers en vertu de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, L.R.C. 1985, ch. B-3, laquelle proposition est présentée le 23 février 2007. L'appelant démissionne comme administrateur de GCI le lendemain, soit le 24 février 2007. L'appelant s'assure préalablement que des chèques soient émis par GCI aux autorités fiscales afin de couvrir les derniers versements des retenues fiscales sur les salaires et de la taxe nette liée à la TPS. La banque refuse d'honorer ces chèques. La proposition aux créanciers est éventuellement rejetée, ce qui mène à la cession des biens de GCI, conformément à la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*.

[7] Le 5 août 2008, la cotisation suivante est établie à l'encontre de l'appelant en vertu du paragraphe 323(1) de la *LTA* :

PÉRIODE	TAXE NETTE	INTÉRÊTS	PÉNALITÉ	TOTAL \$
Du 2006-10-01 au 2006-12-31	13 878,71	1 792,05	135,63	15 806,39
Du 2006-07-01 au 2006-09-30	15 791,65	2 307,51	492,95	18 592,11
Du 2006-03-01 au 2006-06-30	0,00	34,01	245,11	279,12
Du 2005-07-01 au 2005-09-30	6 109,49	1 308,72	829,62	8 247,83
MONTANT DE LA COTISATION				42 925,45

[8] La taxe nette liée à la TPS au montant de 6 109,49 \$ pour le trimestre se terminant le 30 septembre 2005 résulte d'un nouveau calcul effectué par le ministère longtemps après la proposition de GCI en vertu de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* et la démission de l'appelant comme administrateur. Les inscriptions au dossier et la preuve soumise démontrent en effet que tant les autorités fiscales que l'appelant étaient auparavant tous deux d'avis que toutes les remises de la taxe nette avaient été effectuées par GCI pour le trimestre en cause. Le nouveau calcul pour ce trimestre était donc une « surprise » pour l'appelant vu qu'il avait fait des efforts considérables lorsqu'il était administrateur pour s'assurer que tous les montants réclamés pour le trimestre en question soient effectivement versés par GCI. Il n'y a aucune allégation ni de preuve au dossier à l'effet que ce nouveau calcul serait le résultat de malversations ou de fausses déclarations de la part de GCI.

[9] La cotisation à l'encontre de l'appelant vise donc principalement les deux derniers versements de la taxe nette liée à la TPS qui précèdent la proposition faite le 23 février 2007 par GCI en vertu de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, soit les versements pour les trimestres se terminant le 30 septembre 2006 et le 31 décembre 2006 et dus respectivement le 30 octobre 2006 et le 31 janvier 2007.

Les motifs du juge de première instance

[10] Les motifs du juge de première instance ont été rendus oralement par voie de conférence téléphonique après que la cause ait été mise en délibérée. Après avoir décrit le rôle de l'appelant dans l'entreprise et la source des problèmes financiers de GCI, le juge conclut que l'appelant est un

homme intègre qui n'a pas été responsable de ces difficultés (à la page 47 de la transcription reproduite à la page 56 du dossier d'appel) :

Pour être parfaitement clair, je me dois de constater que l'intégrité de M. Balthazard n'est pas mise en doute. Il n'y a aucun doute que M. Balthazard n'a pas été responsable des difficultés financières de la société, qu'il n'a pas bénéficié des sommes non remises aux autorités fiscales. Bien au contraire, il est aussi une victime, puisqu'il a perdu sa mise de fonds de 1 700 000 dollars.

[11] Cependant, dans le cadre de son analyse de la défense de soin, de diligence et de compétence en vertu du paragraphe 323(3) de la *LTA*, le juge n'a accordé aucun poids aux apports financiers de 500 000 \$ et de 313 000 \$ faits par l'appelant afin d'aider GCI à respecter ses obligations, ni accordé de poids aux nombreuses mesures de redressement que l'appelant a poursuivies auprès de GCI, y compris ses arrangements auprès des autorités fiscales qui ont permis le versement des retenues fiscales et de la taxe nette liée à la TPS au moyen de mesures d'étalement.

[12] Au contraire, le juge de première instance rejette la défense de l'appelant principalement aux motifs que (a) les mesures d'étalement négociées par l'appelant sont une preuve de sa responsabilité à titre d'administrateur, et (b) puisque la TPS est versée par les clients de GCI, les importantes avances financières et les autres mesures prises par l'appelant ne sont pas pertinentes à la défense de soin, de diligence et de compétence.

[13] Les passages suivants de la transcription sténographique des motifs du jugement illustrent l'approche du juge de première instance (aux pages 40 et 41 de la transcription reproduites aux pages 49 et 50 du dossier d'appel) :

Ici, je n'ai aucun doute à conclure que les montants de taxe nette que n'a pas remise GCI au ministre ont servi à financer les opérations de l'entreprise. Autrement, comment expliquer que GCI était perpétuellement incapable, au cours des années 2005, 2006 et 2007, de remettre aux dates prévues par la Loi les sommes qu'elle avait perçues comme mandataire du ministre?

M. Balthazard a tenté de justifier qu'il avait agi avec diligence en indiquant qu'il avait fait des mises de fonds importantes dans GCI. Je me dois de constater qu'il n'était pas nécessaire de faire des avances à GCI pour qu'elle remette la TPS nette que cette société devait verser, puisqu'elle lui avait été remise par ses clients lorsque GCI avait fait la vente de ses produits et services.

L'argument de l'appelant

[14] L'appelant soutient que le juge de première instance a commis une erreur de droit en refusant de considérer ses moyens de défense, dont ses apports financiers importants, dans le cadre de sa défense de soin, de diligence et de compétence sous le paragraphe 323(3) de la *LTA*. Selon l'appelant, cette erreur comporte trois volets.

[15] Le premier volet serait d'avoir mal interprété l'article 228 de la *LTA* en affirmant que GCI avait une obligation de verser à la Couronne le montant remis par ses clients au titre de la TPS. Pour l'appelant, la seule obligation créée par cet article est celle de verser à la Couronne le montant positif de la taxe nette pour une période de déclaration, ce qui comprend le solde des montants devenus percevables et les autres montants perçus au cours de la période (paragraphe 225(1) « A » de la *LTA*) moins les crédits de taxe sur les intrants pour la période (paragraphe 225(1) « B » de la *LTA*). De plus, rien dans la *LTA* n'oblige GCI à conserver à part les taxes perçues.

[16] L'appelant soutient donc qu'il n'y a, en droit, aucune équivalence entre le montant remis par le client à titre de TPS et le montant qui doit être versé en vertu de l'article 228 de la *LTA*. Il s'ensuit

que le juge de première instance s'est trompé en droit lorsqu'il a conclu que l'appelant avait le devoir de s'assurer du versement intégral des remises de TPS puisque cela équivaudrait à confondre le défaut de versement avec l'absence de prudence et à nier la défense prévue au paragraphe 323(3) de la *LTA*.

[17] Cette interprétation erronée de la *LTA* aurait conduit le juge vers les deuxième et troisième volets de son erreur en droit, soit le refus de considérer dans le cadre de la défense de soin, de diligence et de compétence fondée sur le paragraphe 323(3) de la *LTA* (a) les apports financiers de l'appelant afin d'assurer la poursuite des opérations de l'entreprise, et (b) les efforts de l'appelant pour assurer le versement par GCI de la taxe nette liée à la TPS au moyen, notamment, d'ententes d'étalement.

L'argument de l'intimée

[18] L'intimée soutient que la défense de soin, de diligence et de compétence prévue au paragraphe 323(3) de la *LTA* soulève principalement une question de fait. Cette Cour ne devrait donc intervenir en appel qu'en cas d'erreur manifeste et dominante de la part du juge de première instance. Or l'intimé soutient que le juge n'a commis aucune telle erreur puisque la preuve démontre que GCI gérait les arrérages de ses versements de la taxe nette liée à la TPS et a adopté une attitude curative plutôt que préventive à ces égards.

[19] Ainsi, les arrangements négociés par l'appelant afin de permettre à GCI d'étaler le versement de ses remises de la taxe nette sont la preuve de l'approche curative adoptée tant par GCI que par l'appelant à l'égard de ces versements.

[20] Puisque la seule question en litige en l'espèce est celle de savoir si l'appelant a agi avec soin, diligence et compétence pour prévenir le manquement du versement de la taxe nette, et puisque la preuve retenue par le juge lui permet de conclure que les moyens utilisés étaient curatifs plutôt que préventifs, l'appel devrait être rejeté.

Les questions en litige

[21] Cet appel soulève les questions suivantes :

- a. Le juge de première instance a-t-il erré en refusant de tenir compte des moyens soulevés par l'appelant dans le cadre de sa défense de soin, de diligence et de compétence sous le paragraphe 323(3) de la *LTA*?
- b. La preuve au dossier soutient-elle une défense de soin, de diligence et de compétence sous le paragraphe 323(3) de la *LTA* à la lumière du cadre juridique applicable à une telle défense?

La norme de contrôle

[22] L'arrêt *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235, énonce la norme de contrôle applicable en appel d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt. La norme de contrôle applicable à une question de droit est celle de la décision correcte, et les conclusions de fait ne

doivent pas être infirmées sauf s'il peut être établi que le juge de première instance a commis une erreur manifeste et dominante. L'application d'une norme juridique à un ensemble de faits est une question mixte de fait et de droit qui commande la retenue sauf lorsqu'il est possible d'en dégager une question de droit.

[23] La première question soulevée par cet appel requiert d'interpréter la nature de l'obligation de remise en vertu de l'article 228 de la *LTA*, eu égard à la portée de la défense de soin, de diligence et de compétence prévue au paragraphe 323(3) de la *LTA*. Il s'agit là principalement d'une question de droit contrôlée selon la norme de la décision correcte.

[24] La seconde question soulève l'identification des règles et normes juridiques appropriées à une défense de soin, de diligence et de compétence, et l'application de ce cadre juridique aux faits. L'identification des règles et normes juridiques appropriées est une question de droit contrôlée selon la norme de la décision correcte. L'application de ces règles et normes aux faits en cause appelle par contre la retenue.

Analyse

Première question : Le juge de première instance a-t-il erré en refusant de tenir compte des moyens soulevés par l'appelant dans le cadre de sa défense de soin, de diligence et de compétence en vertu du paragraphe 323(3) de la LTA?

[25] Pour le juge de première instance, la défense de l'appelant sous le paragraphe 323(3) de la *LTA* n'est pas fondée vu que les montants de la TPS sont versés par les clients de GCI, qui détient ainsi les fonds requis afin d'effectuer les versements trimestriels en vertu de l'article 228 de la *LTA*.

Ainsi, pour le juge, il n'y a pas lieu de tenir compte des moyens de défense de l'appelant étant donné que la société en cause reçoit les fonds pour effectuer les versements de la taxe nette liée à la TPS. Je ne peux souscrire à cette approche.

[26] Les motifs du juge de première instance ont été rendus avant la décision de notre Cour dans l'affaire *Canada c. Buckingham*, 2011 CAF 142 (« *Buckingham* »). Si le juge de première instance avait eu le bénéfice des motifs de notre Cour rendus dans cette affaire, je suis convaincu qu'il aurait décidé autrement le cas de l'appelant.

[27] Le juge de première instance qui a rendu le jugement initial dans *Buckingham* était aussi d'avis que puisque la TPS est payée par des tiers, la défense fondée sur la norme de soin, de diligence et de compétence sous le paragraphe 323(3) de la *LTA* était très difficile, sinon impossible à faire valoir. Cette approche a été rejetée par notre Cour au motif qu'elle ferait de la responsabilité des administrateurs prévue à l'article 323 de la *LTA* une responsabilité absolue, ce qui n'est pas l'intention du Parlement à la lumière du paragraphe 323(3) : *Buckingham* aux paragraphes 47 et 52.

[28] La TPS est une taxe sur la valeur ajoutée qui est prélevée à toutes les étapes de la fabrication et de la mise en marché des produits et des services. Elle est exigible de l'acquéreur, qui est d'ailleurs le débiteur de l'obligation fiscale à l'égard de la Couronne : paragraphe 165(1) de la *LTA*. Cependant, le fournisseur du produit ou du service demeure responsable de la perception et de la remise de la taxe : paragraphe 221(1) de la *LTA*. Par contre, la *LTA* établit à chaque étape de la fourniture du produit un système de crédits pour intrants, crédits qui correspondent aux taxes que

chaque fournisseur a versées à ses propres fournisseurs : paragraphe 169(1) de la *LTA*. Ainsi, l'obligation de versement pour une période de déclaration vise la taxe nette correspondant aux montants de taxe « devenus percevables et les autres montants perçus » moins les crédits de taxe sur les intrants et les autres déductions autorisées : paragraphe 225(1) de la *LTA*. Le calcul de la taxe nette peut donc s'effectuer sur des montants percevables, mais non effectivement perçus, ou même mener dans certaines circonstances à une demande de remboursement pour une période de déclaration.

[29] Il n'y a donc pas de corrélation directe entre les montants de TPS perçus des clients par un fournisseur et le montant de la taxe nette qui doit être versé pour une période de déclaration. À cet égard, le juge LeBel s'exprime comme suit dans l'arrêt *Québec (Revenu) c. Caisse populaire Desjardins de Montmagny*, 2009 CSC 49, [2009] 3 R.C.S. 286 :

[24] En effet, ce mécanisme [de la *LTA*] vise à mettre en place une taxe directe qui est aussi une taxe sur la valeur ajoutée, à toutes les étapes de la production et de la mise en marché, jusqu'à l'acquisition du bien ou du service par son dernier acquéreur. Dans un tel régime, comme le souligne la juge Duval Hesler : « Le dollar perçu n'est pas le dollar remis » (par. 52).

[25] D'abord, le mécanisme de perception mis en place n'exige pas une facturation distincte de la TPS et de la TVQ. Ces taxes se trouvent indiquées et incluses dans la facture ou dans le document remis à l'acquéreur (art. 223 *LTA*; art. 425 *LTVQ*). Ensuite, la remise des taxes perçues par les fournisseurs se fait sur la base d'une comptabilité d'exercice et non de caisse. À des échéances périodiques, qui varient selon son chiffre d'affaires et parfois d'après la nature de son entreprise, le fournisseur remet au fisc des montants correspondants aux taxes facturées et percevables, au cours de la période visée par son rapport, même s'il ne les a pas effectivement recouvrées des acquéreurs. En envoyant sa remise, il déduit de son paiement des crédits correspondant à ses propres intrants, c'est-à-dire aux taxes qu'il a payées à ses fournisseurs. Chaque fournisseur remet donc une taxe nette basée sur la différence entre la taxe qu'il a perçue et celle qu'il a lui-même versée (art. 228 *LTA*; art. 437 *LTVQ*). Ce système lui permet parfois d'obtenir des remboursements.

[30] Le Parlement a décrété la responsabilité solidaire des administrateurs pour les défauts de versement par leurs sociétés de la taxe nette liée à la TPS ou des montants remboursés en trop à celles-ci. Par contre, le Parlement a aussi prévu que cette responsabilité n'est pas absolue, mais plutôt sujette à une défense de soin, de diligence et de compétence. Les paragraphes 323(1) et (3) de la *LTA* sont en effet rédigés comme suit :

323. (1) Les administrateurs d'une personne morale au moment où elle était tenue de verser, comme l'exigent les paragraphes 228(2) ou (2.3), un montant de taxe nette ou, comme l'exige l'article 230.1, un montant au titre d'un remboursement de taxe nette qui lui a été payé ou qui a été déduit d'une somme dont elle est redevable, sont, en cas de défaut par la personne morale, solidairement tenus, avec cette dernière, de payer le montant ainsi que les intérêts et pénalités afférents.

(3) L'administrateur n'encourt pas de responsabilité s'il a agi avec autant de soin, de diligence et de compétence pour prévenir le manquement visé au paragraphe (1) que ne l'aurait fait une personne raisonnablement prudente dans les mêmes circonstances.

323. (1) If a corporation fails to remit an amount of net tax as required under subsection 228(2) or (2.3) or to pay an amount as required under section 230.1 that was paid to, or was applied to the liability of, the corporation as a net tax refund, the directors of the corporation at the time the corporation was required to remit or pay, as the case may be, the amount are jointly and severally, or solidarily, liable, together with the corporation, to pay the amount and any interest on, or penalties relating to, the amount.

(3) A director of a corporation is not liable for a failure under subsection (1) where the director exercised the degree of care, diligence and skill to prevent the failure that a reasonably prudent person would have exercised in comparable circumstances.

[31] Le juge de première instance devait donc considérer tous les éléments de preuve soumis à l'appui de cette défense. Il ne pouvait exclure de ses délibérations les moyens de défense de l'appelant au motif que les clients versent la TPS à la société dont il était l'administrateur. En ce faisant, il a fait de la responsabilité des administrateurs en vertu du paragraphe 323(1) une

responsabilité absolue. Or, vu le libellé du paragraphe 323(3) de la *LTA*, il s'agit là d'une erreur de droit révisable par notre Cour.

Deuxième question : La preuve au dossier soutient-elle une défense de soin, de diligence et de compétence sous le paragraphe 323(3) de la LTA à la lumière du cadre juridique applicable à une telle défense?

Le cadre juridique

[32] Le cadre juridique applicable à une défense de soin, de diligence et de compétence sous le paragraphe 323(3) de la *LTA* a récemment été résumé comme suit par notre Cour dans

Buckingham :

- a. La norme de soin, de diligence et de compétence exigée au paragraphe 323(3) de la *LTA* est une norme objective comme l'a énoncé la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Magasins à rayons Peoples inc. (Syndic de) c. Wise*, 2004 CSC 68, [2004] 3 R.C.S. 461. Cette norme objective écarte le principe de *common law* selon lequel la gestion d'une société par un administrateur doit être jugée suivant les compétences, les connaissances et les aptitudes personnelles de celui-ci. Une norme objective ne signifie toutefois pas que les circonstances propres à un administrateur ne doivent pas être prises en compte. Ces circonstances doivent être prises en compte, mais elles doivent être considérées au regard de la norme objective d'une « personne raisonnablement prudente ».
- b. L'examen de la conduite de l'administrateur aux fins de cette norme objective commence lorsqu'il devient évident pour l'administrateur, agissant raisonnablement

et avec le soin, la diligence et la compétence qui sont requises, que la société entame une période de difficultés financières.

- c. Une société qui fait face à des difficultés financières pourrait se hasarder à réaffecter les versements dus à la Couronne afin de payer d'autres créanciers et ainsi assurer la poursuite de ses activités. C'est précisément une telle conjoncture que l'article 323 de la *LTA* vise à éviter. Le moyen de défense prévu au paragraphe 323(3) de la *LTA* ne doit pas servir à encourager de tels défauts de versement en permettant aux administrateurs d'invoquer une défense de soin, de diligence et de compétence lorsqu'ils financent les activités de leur société à l'aide de remises dues à la Couronne, en espérant ou non remédier plus tard à ces défauts.
- d. Puisque la responsabilité des administrateurs à ces égards n'est pas absolue, il est possible qu'une société puisse ne pas effectuer des remises à la Couronne sans que la responsabilité solidaire des administrateurs soit engagée.
- e. Ce qui est requis des administrateurs, c'est qu'ils démontrent qu'ils se sont effectivement préoccupés des versements fiscaux et qu'ils se sont acquittés de leur obligation de soin, de diligence et de compétence afin de prévenir le défaut de la société de verser les montants en cause.

[33] Le juge de première instance n'a pas appliqué ces normes juridiques à la défense de soin, de diligence et de compétence qui lui était soumise par l'appelant. Dans ces circonstances, notre Cour pourrait retourner le dossier à la Cour canadienne de l'impôt pour une nouvelle enquête et audition. L'appréciation des faits de chaque cas est en effet la tâche des juges de la Cour canadienne de

l'impôt, et dans la mesure où les normes juridiques applicables sont prises en compte dans l'analyse des faits, notre Cour n'interviendra que rarement dans l'appréciation de ces faits et seulement lorsqu'une erreur manifeste et dominante peut être identifiée.

[34] Cependant, notre Cour peut rendre elle-même la décision qui s'impose si une nouvelle enquête et audition s'avère inutile ou peu pratique et lorsque les éléments de preuve sont déjà suffisamment étalés au dossier : *Shabern Holdings Inc. c. Vancouver Airport Centre Ltd.*, 2011 CSC 23, [2011] 2 R.C.S. 175 au paragraphe 94; *Masterpiece Inc. c. Alavida Lifestyles Inc.*, 2011 CSC 27, [2011] 2 R.C.S. 387 aux paragraphes 102 et 103; *Hollis c. Dow Corning Corp.*, [1995] 4 R.C.S. 634 au paragraphe 33.

[35] Étant donné qu'il serait peu pratique de retourner cette affaire à la Cour canadienne de l'impôt et que tous les éléments de preuve sont déjà au dossier, notre Cour peut rendre elle-même la décision qui s'impose tel que le permet d'ailleurs l'alinéa 52c)i) de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. 1985, ch. F-7.

[36] Aux fins de l'application des règles et normes juridiques aux faits en cause, il est utile de distinguer entre les périodes de remises en cause.

Périodes se terminant le 30 juin 2006

[37] Il ressort clairement de la preuve au dossier que l'appelant s'est préoccupé des versements fiscaux de GCI dès le début des difficultés financières de cette entreprise, et qu'il a pris plusieurs

mesures tant pour redresser l'entreprise que pour s'assurer que les remises de la taxe nette liée à la TPS soient effectuées.

[38] En effet, lors des réunions du conseil d'administration, l'appelant a exigé du chef des opérations financières de GCI des attestations confirmant que les retenues fiscales et les versements de la taxe nette liée à la TPS étaient effectués dans les délais requis.

[39] Au début de l'année 2006, ne recevant plus ces attestations, l'appelant a pris lui-même en charge les discussions avec les autorités fiscales afin d'assurer les versements au moyen d'étalements. Diverses ententes ont été effectivement convenues avec les responsables du dossier auprès des autorités fiscales, lesquelles ont permis à GCI de verser l'ensemble de la taxe nette liée à la TPS pour toutes les périodes en cause se terminant le 30 juin 2006.

[40] L'appelant a de plus pris d'importantes mesures de redressement durant cette période afin d'assurer les opérations de GCI, y compris une avance considérable de fonds. Une somme de 500 000 \$ fut versée au début de 2005, et quoiqu'elle ne fût pas exclusivement destinée au fisc, cette avance a sûrement facilité les versements des montants dus à titre des retenues à la source et de taxe nette liée à la TPS pour les périodes en cause.

[41] Bien que ces versements résultent en partie des ententes d'étalement négociées par l'appelant et qu'ils aient été de ce fait tardifs, on ne peut raisonnablement reprocher à l'appelant

d'avoir pris les mesures qui ont permis au fisc d'obtenir le paiement intégral des versements de la taxe nette due pour les périodes en cause.

[42] Si ces ententes d'étalement n'avaient pas été suivies du versement des montants dus, on pourrait plus aisément soutenir la responsabilité de l'appelant sous l'article 323 de la *LTA*. Par contre, lorsque les mesures de redressement et les ententes d'étalement ont effectivement permis le versement des sommes dues au fisc pour les périodes en cause, on ne peut soutenir la responsabilité de l'appelant en vertu du paragraphe 323(1) de la *LTA* pour ces périodes, vu que cette responsabilité n'est engagée que dans la mesure où les montants en cause ne sont pas effectivement versés par la société. Dès que les montants sont versés par la société en cause, même tardivement, la responsabilité de l'administrateur cesse à l'égard de ces montants au titre de l'article 323.

[43] L'avis de cotisation visant la période du 1^{er} juillet 2005 au 30 juin 2006 concerne principalement un montant de taxe nette de 6 109,49 \$ attribué à la période trimestrielle du 1^{er} juillet au 30 septembre 2005, auquel des intérêts et des pénalités afférents ont été ajoutés. Or ce montant résulte d'un nouveau calcul effectué par les autorités fiscales après la faillite de GCI et que ni GCI, ni l'appelant, ni le fisc soupçonnaient être dû lorsque les ententes d'étalement ont été convenues et les versements de la taxe nette en résultant ont été effectués : voir les notes sténographiques de l'interrogatoire de Norman Balthazard aux pages 72 et 73 (aux pages 464-65 du dossier d'appel) et la « Liste des interventions de perception » aux pages 264-65 du dossier d'appel).

[44] Quoique la responsabilité solidaire de l'appelant à l'égard de cette taxe nette de 6 109,49 \$ soit engagée par le biais du paragraphe 323(1) de la *LTA*, la défense de soin, de diligence et de compétence prévue au paragraphe 323(3) s'applique à cet égard vu qu'un administrateur agissant de bonne foi et en personne prudente ne pourrait prévenir le défaut de verser un montant que ni l'administrateur, ni sa société, ni les autorités fiscales pouvaient raisonnablement identifier avant la faillite de l'entreprise comme étant dû au fisc. Je note à nouveau que la bonne foi de GCI et de l'appelant à l'égard des déclarations trimestrielles de la taxe nette ne sont pas remises en cause dans ce dossier.

[45] Au surplus, l'appelant a amplement démontré qu'il a pris toutes les mesures appropriées pour les périodes de remises s'étalant jusqu'au 30 juin 2006 afin que les versements de la taxe nette liée à la TPS soient effectués par GCI, et il y a toutes les raisons de croire que le montant de 6 109,49 \$ résultant du nouveau calcul pour la période en question aurait aussi été versé par GCI s'il avait été identifié au cours de la période pertinente.

Période comprise entre le 1^{er} juillet et le 30 septembre 2006

[46] L'avis de cotisation à l'encontre de l'appelant vise principalement les deux dernières périodes de versement de la taxe nette liée à la TPS précédant la proposition du 23 février 2007 de GCI en vertu de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, soit la période du 1^{er} juillet au 30 septembre 2006 et la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2006.

[47] Le dossier démontre que l'appelant a fourni diverses avances à GCI entre le 8 juin et le 15 décembre 2006 totalisant 313 000 \$. Ces avances ont aidé GCI à payer certaines créances, mais elles n'ont pas servi au versement de la taxe nette liée à la TPS. En effet, bien que des chèques aient été émis par GCI aux fins de ces versements, ils n'ont pas été honorés par la banque. C'est d'ailleurs à la suite de ces défauts de versement que l'appelant entreprendra les démarches afin que GCI puisse préparer une proposition à ses créanciers en vertu de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*.

[48] Dans ce cas-ci, pour la période en cause du 1^{er} juillet au 30 septembre 2006, l'appelant (a) a continué à verser des apports financiers considérables à GCI pour lui permettre de poursuivre ses opérations; (b) a tenté de négocier, mais sans succès, une nouvelle entente d'étalement pour le versement dû le 30 octobre 2006, (c) s'est assuré que GCI émette des chèques aux autorités fiscales pour le versement dû, mais ces chèques n'ont pas été honorés par la banque; et (d) a pris des mesures afin que GCI fasse une proposition à ses créanciers.

[49] La question que soulève ce dossier concerne le délai de près de quatre mois entre la date d'échéance du 30 octobre 2006 pour le versement de la taxe nette visant la période du 1^{er} juillet au 30 septembre 2006 et la proposition aux créanciers faite par GCI le 23 février 2007.

[50] En effet, pour s'exonérer de leur responsabilité au moyen d'une défense de soin, de diligence et de compétence, les administrateurs doivent établir qu'ils ont pris les mesures appropriées en temps utile afin de limiter les montants à risque pour le fisc au titre des retenues fiscales ou des versements de la taxe nette liée à la TPS. Un administrateur raisonnablement prudent

faisant face à la faillite imminente de sa société prendrait en effet des mesures appropriées afin de limiter les pertes du fisc. Bien que chaque dossier soit un cas d'espèce qui doit être analysé à la lumière de toutes les circonstances en cause, plus l'entreprise accumulera des retards dans ses remises fiscales, plus il sera difficile de soutenir que l'entreprise ne finance pas ses activités à même les montants dus au fisc. Il est donc important pour les administrateurs de prendre rapidement les décisions qui s'imposent s'ils veulent soutenir avec succès une défense de diligence à l'encontre de leur responsabilité solidaire.

[51] Dans ce cas-ci, le délai de près de quatre mois entre la date d'échéance du versement du 30 octobre 2006 et la proposition aux créanciers du 23 février 2007 reste largement inexplicé.

L'appelant a communiqué avec les autorités fiscales autour du 30 octobre 2006 afin de tenter de convenir d'un étalement, mais ces discussions n'ont pas mené à une entente. Au cours des mois de novembre et décembre, l'appelant ne pouvait ignorer la situation très précaire de l'entreprise, et il lui appartenait donc de prendre les mesures appropriées pour limiter les pertes du fisc. Il a effectivement pris les mesures pour qu'une proposition soit faite aux créanciers, mais celle-ci fut seulement soumise à la fin de février 2007. Il y a là manque de diligence au sens du paragraphe 323(3) de la *LTA* qui ne permet pas à l'appelant d'échapper à sa responsabilité solidaire pour le versement de la taxe nette dû le 30 octobre 2006 et visant la période du 1^{er} juillet 2006 au 30 septembre 2006.

Période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2006

[52] Par contre, une approche différente s'impose à l'égard du dernier versement de la taxe nette visant la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2006 et dû le 31 janvier 2007.

[53] Je souligne de nouveau que la responsabilité des administrateurs en vertu de l'article 323 de la *LTA* n'est pas absolue. Il faut donc apprécier la défense énoncée au paragraphe 323(3) de cette loi à la lumière de la norme objective « d'une personne raisonnablement prudente dans les mêmes circonstances ». De plus, il faut examiner la conduite de l'administrateur pour l'ensemble de la période pour laquelle la société fait face à des difficultés financières.

[54] C'est ainsi que les administrateurs qui se sont préoccupés des versements fiscaux de leur société, qui ont pris des mesures raisonnables pour assurer que ces versements soient effectués aux autorités fiscales, qui n'ont pas laissé accumuler les dettes fiscales et qui ont autrement démontré le soin, la diligence et la compétence requis à ces fins pourront souvent plaider avec succès une défense sous le paragraphe 323(3) de la *LTA* en regard du dernier versement de taxe nette de leur société.

[55] Comme je le signalais ci-haut, permettre l'accumulation de la dette fiscale peut constituer un empêchement à la défense de soin, de diligence et de compétence. Qu'en est-il par contre de la dernière période de versement? Il faut alors évaluer la responsabilité de l'administrateur à la lumière de son comportement depuis le début des difficultés financières de la société.

[56] Ainsi, plusieurs faits militent en faveur du succès d'une telle défense dans ce cas-ci. Je souligne en particulier la préoccupation constante de l'appelant au sujet des versements fiscaux de sa société, les nombreux efforts de l'appelant pour assurer le versement de la taxe nette depuis le début des difficultés financières de GCI, ses nombreux apports additionnels de fonds pour soutenir la société durant toute la période de ses difficultés financières, le fait que la taxe nette a été entièrement versée pour la période s'étendant au 30 juin 2006, etc.

[57] De plus, le manque de diligence reproché à l'appelant en regard du versement du 30 octobre 2006 ne peut s'étendre au versement du 31 janvier 2007. L'appelant a pris la mesure qui s'imposait afin de faire cesser l'accumulation des dettes fiscales de la société. Quoique cette mesure aurait dû être prise plus tôt, le fait demeure que la mesure fut prise et qu'elle a permis d'éviter des défauts additionnels de versement de la taxe nette par la société GCI. Cet effort de l'appelant doit être considéré même si la mesure prise est quelque peu tardive.

[58] Tenant compte de l'ensemble des circonstances, l'appelant peut dans ce cas-ci soutenir une défense de soin, de diligence et de compétence sous le paragraphe 323(3) de la *LTA* en regard du dernier versement de la taxe nette dû le 31 janvier 2007.

[59] En terminant, j'ajouterais un commentaire d'ordre général. Dans ce cas-ci, l'appelant a fourni des apports financiers à la société dont il était l'administrateur afin de la soutenir au cours de ses difficultés. Quoique ces apports doivent être considérés dans le cadre de la défense de soin, de diligence et de compétence sous le paragraphe 323(3) de la *LTA*, ils ne sont pas nécessaires aux fins

de fonder une telle défense. Puisque la norme de soin, de diligence et de compétence exigée est une norme objective, et puisqu'un administrateur agissant en « personne raisonnablement prudente » n'est pas tenu de contribuer financièrement à la société dont il est l'administrateur, une défense fondée sous ce paragraphe peut être soutenue par un administrateur même s'il n'a pas contribué financièrement à sa société. Il s'agit d'analyser les faits particuliers de chaque cas à la lumière des normes juridiques applicables.

Conclusions

[60] J'accueillerais donc l'appel en partie, j'annulerais le jugement de la Cour canadienne de l'impôt, et rendant la décision qui aurait dû être rendue, je retournerais le dossier au ministre pour qu'il modifie l'avis de cotisation établi à l'égard de l'appelant en date du 5 août 2008 afin qu'il ne vise que la période au 1^{er} juillet 2006 au 30 septembre 2006 pour un montant total de 15 791,65 \$ représentant la taxe nette due, auquel montant les intérêts et pénalités afférents seront ajoutés.

Compte tenu du résultat de cet appel, je n'adjugerais pas de dépens.

« Robert M. Mainville »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

J.D. Denis Pelletier j.c.a. »

« Je suis d'accord.

Johanne Trudel j.c.a. »

ANNEXE

Extraits de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, ch. E-15.

Taux de la taxe sur les produits et services

165. (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, l'acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Canada est tenu de payer à Sa Majesté du chef du Canada une taxe calculée au taux de 5 % sur la valeur de la contrepartie de la fourniture.

Perception

221. (1) La personne qui effectue une fourniture taxable doit, à titre de mandataire de Sa Majesté du chef du Canada, percevoir la taxe payable par l'acquéreur en vertu de la section II.

Taxe nette

225. (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente sous-section, la taxe nette pour une période de déclaration donnée d'une personne correspond au montant, positif ou négatif, obtenu par la formule suivante :

A - B

où :

A

représente le total des montants suivants :

a) les montants devenus percevables et les autres montants perçus par la personne au cours de la période donnée au titre de la taxe prévue à la section II;

Imposition of goods and services tax

165. (1) Subject to this Part, every recipient of a taxable supply made in Canada shall pay to Her Majesty in right of Canada tax in respect of the supply calculated at the rate of 5% on the value of the consideration for the supply.

Collection of tax

221. (1) Every person who makes a taxable supply shall, as agent of Her Majesty in right of Canada, collect the tax under Division II payable by the recipient in respect of the supply.

Net tax

225. (1) Subject to this Subdivision, the net tax for a particular reporting period of a person is the positive or negative amount determined by the formula

A - B

where

A

is the total of

(a) all amounts that became collectible and all other amounts collected by the person in the particular reporting period as or on account of tax under Division

b) les montants à ajouter aux termes de la présente partie dans le calcul de la taxe nette de la personne pour la période donnée;

B

le total des montants suivants :

a) l'ensemble des montants dont chacun représente un crédit de taxe sur les intrants pour la période donnée ou une période de déclaration antérieure de la personne, que celle-ci a demandé dans la déclaration produite en application de la présente section pour la période donnée;

b) l'ensemble des montants dont chacun représente un montant que la personne peut déduire en application de la présente partie dans le calcul de sa taxe nette pour la période donnée et qu'elle a indiqué dans la déclaration produite en application de la présente section pour cette période.

Calcul de la taxe nette

228. (1) La personne tenue de produire une déclaration en application de la présente section doit y calculer sa taxe nette pour la période de déclaration qui y est visée, sauf si les paragraphes (2.1) ou (2.3) s'appliquent à la période de déclaration.

II, and

(b) all amounts that are required under this Part to be added in determining the net tax of the person for the particular reporting period; and

B

is the total of

(a) all amounts each of which is an input tax credit for the particular reporting period or a preceding reporting period of the person claimed by the person in the return under this Division filed by the person for the particular reporting period, and

(b) all amounts each of which is an amount that may be deducted by the person under this Part in determining the net tax of the person for the particular reporting period and that is claimed by the person in the return under this Division filed by the person for the particular reporting period.

Calculation of net tax

228. (1) Every person who is required to file a return under this Division shall, in the return, calculate the net tax of the person for the reporting period for which the return is required to be filed, except where subsection (2.1) or (2.3) applies in respect of the reporting period.

Versement

(2) La personne est tenue de verser au receveur général le montant positif de sa taxe nette pour une période de déclaration dans le délai suivant, sauf les paragraphes (2.1) ou (2.3) s'appliquent à la période de déclaration :

a) si elle est un particulier auquel le sous-alinéa 238(1)*a*(ii) s'applique pour la période, au plus tard le 30 avril de l'année suivant la fin de la période;

b) dans les autres cas, au plus tard le jour où la déclaration visant la période est à produire.

Responsabilité des administrateurs

323. (1) Les administrateurs d'une personne morale au moment où elle était tenue de verser, comme l'exigent les paragraphes 228(2) ou (2.3), un montant de taxe nette ou, comme l'exige l'article 230.1, un montant au titre d'un remboursement de taxe nette qui lui a été payé ou qui a été déduit d'une somme dont elle est redevable, sont, en cas de défaut par la personne morale, solidairement tenus, avec cette dernière, de payer le montant ainsi que les intérêts et pénalités afférents.

Remittance

(2) Where the net tax for a reporting period of a person is a positive amount, the person shall, except where subsection (2.1) or (2.3) applies in respect of the reporting period, remit that amount to the Receiver General,

(a) where the person is an individual to whom subparagraph 238(1)*(a)*(ii) applies in respect of the reporting period, on or before April 30 of the year following the end of the reporting period; and

(b) in any other case, on or before the day on or before which the return for that period is required to be filed.

Liability of directors

323. (1) If a corporation fails to remit an amount of net tax as required under subsection 228(2) or (2.3) or to pay an amount as required under section 230.1 that was paid to, or was applied to the liability of, the corporation as a net tax refund, the directors of the corporation at the time the corporation was required to remit or pay, as the case may be, the amount are jointly and severally, or solidarily, liable, together with the corporation, to pay the amount and any interest on, or penalties relating to, the amount.

Restrictions

(2) L'administrateur n'encourt de responsabilité selon le paragraphe (1) que si :

a) un certificat précisant la somme pour laquelle la personne morale est responsable a été enregistré à la Cour fédérale en application de l'article 316 et il y a eu défaut d'exécution totale ou partielle à l'égard de cette somme;

b) la personne morale a entrepris des procédures de liquidation ou de dissolution, ou elle a fait l'objet d'une dissolution, et une réclamation de la somme pour laquelle elle est responsable a été établie dans les six mois suivant le premier en date du début des procédures et de la dissolution;

c) la personne morale a fait une cession, ou une ordonnance de faillite a été rendue contre elle en application de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, et une réclamation de la somme pour laquelle elle est responsable a été établie dans les six mois suivant la cession ou l'ordonnance.

Diligence

(3) L'administrateur n'encourt pas de responsabilité s'il a agi avec autant de soin, de diligence et de compétence

Limitations

(2) A director of a corporation is not liable under subsection (1) unless

(a) a certificate for the amount of the corporation's liability referred to in that subsection has been registered in the Federal Court under section 316 and execution for that amount has been returned unsatisfied in whole or in part;

(b) the corporation has commenced liquidation or dissolution proceedings or has been dissolved and a claim for the amount of the corporation's liability referred to in subsection (1) has been proved within six months after the earlier of the date of commencement of the proceedings and the date of dissolution; or

(c) the corporation has made an assignment or a bankruptcy order has been made against it under the *Bankruptcy and Insolvency Act* and a claim for the amount of the corporation's liability referred to in subsection (1) has been proved within six months after the date of the assignment or bankruptcy order.

Diligence

(3) A director of a corporation is not liable for a failure under subsection (1) where the director exercised the degree of care, diligence

pour prévenir le manquement visé au paragraphe (1) que ne l'aurait fait une personne raisonnablement prudente dans les mêmes circonstances.

and skill to prevent the failure that a reasonably prudent person would have exercised in comparable circumstances.

Cotisation

Assessment

(4) Le ministre peut établir une cotisation pour un montant payable par une personne aux termes du présent article. Les articles 296 à 311 s'appliquent, compte tenu des adaptations de circonstance, dès que le ministre envoie l'avis de cotisation applicable.

(4) The Minister may assess any person for any amount payable by the person under this section and, where the Minister sends a notice of assessment, sections 296 to 311 apply, with such modifications as the circumstances require.

Prescription

Time limit

(5) L'établissement d'une telle cotisation pour un montant payable par un administrateur se prescrit par deux ans après qu'il a cessé pour la dernière fois d'être administrateur.

(5) An assessment under subsection (4) of any amount payable by a person who is a director of a corporation shall not be made more than two years after the person last ceased to be a director of the corporation.

Montant recouvrable

Amount recoverable

(6) Dans le cas du défaut d'exécution visé à l'alinéa (2)a), la somme à recouvrer d'un administrateur est celle qui demeure impayée après l'exécution.

(6) Where execution referred to in paragraph (2)(a) has issued, the amount recoverable from a director is the amount remaining unsatisfied after execution.

Privilège

Preference

(7) L'administrateur qui verse une somme, au titre de la responsabilité d'une personne morale, qui est établie lors de procédures de liquidation, de dissolution ou de faillite a droit au privilège auquel Sa Majesté du chef du Canada aurait eu droit si cette

(7) Where a director of a corporation pays an amount in respect of a corporation's liability referred to in subsection (1) that is proved in liquidation, dissolution or bankruptcy proceedings, the director is entitled to any preference that Her Majesty in

somme n'avait pas été versée. En cas d'enregistrement d'un certificat relatif à cette somme, le ministre est autorisé à céder le certificat à l'administrateur jusqu'à concurrence de son versement.

right of Canada would have been entitled to had the amount not been so paid and, where a certificate that relates to the amount has been registered, the director is entitled to an assignment of the certificate to the extent of the director's payment, which assignment the Minister is empowered to make.

Répétition

(8) L'administrateur qui a satisfait à la réclamation peut répéter les parts des administrateurs tenus responsables de la réclamation.

Contribution

(8) A director who satisfies a claim under this section is entitled to contribution from the other directors who were liable for the claim.

COUR D'APPEL FÉDÉRALE
AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-98-11

**APPEL D'UN JUGEMENT DU JUGE ARCHAMBAULT DE LA COUR
CANADIENNE DE L'IMPÔT DU 9 FÉVRIER 2011.**

INTITULÉ : Normand Balthazard c. Sa
Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : QUÉBEC

DATE DE L'AUDIENCE : Le 5 octobre 2011

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE MAINVILLE

Y ONT SOUSCRIT : LE JUGE PELLETIER
LA JUGE TRUDEL

DATE DES MOTIFS : Le 28 novembre 2011

COMPARUTIONS :

Dominic Belley POUR L'APPELANT

Christian Boutin POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Ogilvy Renault POUR L'APPELANT
Montréal (Québec)

Larivière Meunier POUR L'INTIMÉE
Québec (Québec)