Chronique – La correction judiciaire de l'acte de fiducie pour cause d'erreur

« *Une erreur ne devient une faute que si l'on refuse de la corriger.* »

John F. Kennedy, 27 avril 1961.

Résumé

*L'auteur revient sur l'évolution des outils de modifications de la fiducie et vise à explorer le phénomène de la correction judiciaire de contrat pour cause d'erreur à la lumière des derniers développements jurisprudentiels dans le domaine contractuel. Il propose de dégager des axes de discussions pour l'applicabilité de cet outil d'intervention dans les rouages de l'acte de fiducie.**

INTRODUCTION

L'institution fiduciaire demeure une partie de notre corpus civiliste faisant l'objet de vifs débats doctrinaux et jurisprudentiels et sujette à sa propre évolution, et ce, depuis de nombreuses années. Elle peut sans doute se targuer d'être un outil affligé d'une rarissime immaturité, plusieurs questions demeurant en suspens.

Par souci de convenance, rappelons brièvement que la fiducie s'insère dans le *Code civil du Québec*, notamment dans le chapitre consacré exclusivement à sa création, sa gouvernance, sa modification et son extinction par le biais de 38 articles[1].

La fiducie s'est imbriquée dans de nombreuses situations impliquant des justiciables, aux objectifs multiples que ce soit à des fins commerciales, fiscales, testamentaires, de protection d'actifs ou diverses autres utilisations. Considérant sa popularité, la fiducie commande une attention particulière des tribunaux[2], des autorités fiscales[3] ainsi que des praticiens.

I– ÉVOLUTION ET CONSTATS SUR LES POSSIBILITÉS DE MODIFICATIONS SOUS LE CHAPITRE DE LA FIDUCIE

** Me Marc-Antoine Deschamps, associé chez Morency, Société d'avocats, sencrl, concentre sa pratique en droit fiscal, civil et commercial.

[1] Art. 1260 à 1298 C.c.Q.

[2] Notamment dans le cadre de demandes de modifications fondées sur l'article 1294 C.c.Q. Les tribunaux accordent une attention particulière lors de demandes de modifications au niveau des conditions d'ouverture. Voir à titre d'exemple l'un des premiers cas rapportés : *Poirier* c. *De Costa*, REJB 1997-07527 (C.S.).

[3] Joe MONACO, Fiona HARRISON et Jeff SADRIAN, « CRA Roundtable », *2012 Ontario Tax Conference*, Toronto: Canadian Tax Foundation, 2012, 14:1-31, à la question 3 pour le type de vérification mentionnée par l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») en 2012.

La création[4], l'établissement[5] et l'administration[6] de nombreuses fiducies dans les dernières années ont occasionné plusieurs interrogations sur les limites intrinsèques à l'institution, notamment sur les modifications[7] à l'acte constitutif pour divers motifs[8] déclenchés par l'évolution de la situation de l'espèce[9].

Au surplus, ajoutant à la pléthore de développements, se superpose la controverse, toujours d'actualité[10], du recours judiciaire[11] ou conventionnel[12] pour toute modification de l'acte sous l'égide de l'article 1294 C.c.Q.

Nous invitons le lecteur à revisiter ces débats se déroulant principalement sous l'éclairage de la volonté première du constituant, cette volonté demeurant le guide premier en matière de modification d'acte de fiducie lorsque la fiducie a cessé de répondre à ses volontés.

Sur les pouvoirs actuels d'intervention du tribunal en vertu du chapitre spécifique de la fiducie, un auteur notait :

---

[4] Art. 1260 et 1262.

[5] Aux fins de la présente étude, soulignons que nous analyserons la fiducie constatée par un écrit sous seing privé ou sous forme notariée. Sur la possibilité de la fiducie « verbale » : Louis PAYETTE, *La fiducie-sûreté, Les sûretés réelles dans le Code civil du Québec*, 4e éd., Montréal, Éditions Yvon Blais, 2010, p. 19, EYB2010SUR25.

[6] De toute évidence, la notion du fiduciaire « indépendant » de l'article 1275 constitue une source d'embûches pour certaines fiducies avec des conséquences dramatiques : *Financière Transcapitale Inc.* c. *Fiducie Succession Jean-Marc Allaire*, EYB 2012-214018.

[7] Souvent fondées sur les balises indiquées par l'article 1294 C.c.Q.

[8] Nous renvoyons le lecteur vers une étude approfondie par un auteur lors du dixième anniversaire du C.c.Q. sur les motifs les plus fréquents de demande de modification de l'acte de fiducie : Claude DALLAIRE, « Les modifications et la terminaison des fiducies selon l'article 1294 C.c.Q. », EYB2004DEV395.

[9] Nous ferons référence à la notion de correction judiciaire dans le présent texte pour couvrir la modification, rectification ou réformation d'un acte juridique en vertu du droit contractuel. La « modification » propre d'un acte de fiducie fait l'objet d'une disposition plus spécifique.

[10] Julie LORANGER « Splendeurs et misères d'un nouveau sujet de droit sans personnalité juridique », EYB2016DEV2320.

[11] Boriana CHRISTOV, « Extrajudicial Variation of a Civil Law Trust », (2009) 28 *Estates, Trusts and Pensions Journal* 151 ; Diane BRUNEAU, « La modification et la terminaison des fiducies par les tribunaux du Québec », (2003-2004) 105 *R. du N.* 409-437 ; Jacques BEAULNE, *Droit des fiducies*, 3e éd., Montréal, Wilson & Lafleur, 2015.

[12] J.B. CLAXTON, *Studies on the Quebec Law of Trust*, Toronto, Thomson Carswell, 2005, 24.23 ; E.B. CLAXTON, « Securitizations, Monetizations, Royalty Trusts and the Quebec Trust », dans *Contemporary Utilisation of Non-Corporate Vehicles of Commerce/Les sociétés, les fiducies et les entités hybrides en droit commercial contemporain*, Meredith Memorial Lectures, Montréal, Université McGill, Faculté de droit, 1997, 385 ; M.-A. DESCHAMPS, « Chronique – La modification unilatérale de l'acte de fiducie : possibilité ou fiction ? », dans *Repères*, août 2010, *La référence*, EYB2010REP974 ; L. PAYETTE, « La fiducie-sûreté – Contrat constitutif », EYB2015SUR196.

> Dans l'état actuel de la jurisprudence québécoise, il faut conclure que les pouvoirs d'intervention du tribunal aux termes de l'article 1294 C.c.Q. sont singulièrement limités par la recherche constante des réelles intentions du testateur constituant[13].

II– MODIFICATION POUR CAUSE D'« ERREUR » DE L'ACTE DE FIDUCIE ET DIVERGENCE D'INTENTION : OUVERTURE ÉVENTUELLE DE L'ARTICLE 1294 POUR MOTIF D'ERREUR ?

Constatant l'état actuel du pouvoir de modification à un acte de fiducie, l'article 1294 C.c.Q. semble créer un carcan limitatif pour la modification ou, à tout le moins, un parcours sinueux pour l'intéressé[14] présentant cette demande.

Il est indéniable que les fiducies constituent des outils privilégiés de planification fiscale du vivant et au décès[15]. Cependant, une « erreur » dans l'implantation de l'intention de départ lors de la rédaction de l'acte de fiducie peut déclencher des conséquences fiscales néfastes et coûteuses dues à de piètres exercices rédactionnels ou à des circonstances imprévisibles.

Est-il légitime de croire que ce recours est ouvert pour un acte de fiducie contenant une erreur provoquant, hypothétiquement, une conséquence fiscale indésirable pour le constituant[16], ses fiduciaires, les bénéficiaires[17] ou une autre personne ?

À première vue, l'article 1294 ne semble pas exhaustif dans ses conditions d'ouverture d'une demande de modification :

> Lorsqu'une fiducie a cessé de répondre à la volonté première du constituant, notamment[18] par suite de circonstances inconnues de lui ou

---

[13] A.J. BARRETTE « "Dead Hand", l'administration fiduciaire et les intentions du défunt : toujours compatibles », EYB2012DEV1889, à la section 3 – Analyse.

[14] Le constituant, le fiduciaire et bénéficiaire sont tous des « intéressés » au sens de l'article 1294 C.c.Q. puisqu'ils sont énumérés à l'article 1295 C.c.Q. Toute personne « intéressée » désirant obtenir une modification devra faire la preuve de son intérêt à la satisfaction du tribunal. *Autorité des marchés financiers* c. *Lacroix*, EYB 2007-118052 (C.S.), par. 166.

[15] Lucie BEAUCHEMIN, « La fiducie, véhicule de planification hors pair dans un contexte familial », (1996) 18 *R.P.F.S.* 873.

[16] Par l'application des règles de fiducies réversibles en vertu du paragraphe 75(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (« LIR ») réattribuant le revenu, perte ou gain en capital au contribuant.

[17] À titre illustratif, un avantage imposable entre les mains du bénéficiaire en vertu du paragraphe 105(1) LIR.

[18] Cette expression ne revêt généralement pas un caractère limitatif, mais la version anglaise de l'article 1294 C.c.Q. utilise l'expression « *particularly* », ce qui peut sous-entendre des cas plus spécifiques. Sur l'emploi du terme « notamment », voir *Carrière St-Eustache Ltée* c. *Boisbriand (Ville de)* EYB 2014-245413 aux paragraphes 35 et 36 : « Il est vrai que l'expression "includes" a parfois, selon le contexte, un sens restrictif ou limitatif. À titre d'exemple, dans l'arrêt *NAV Canada* c. *Wilmington Trust Co.*, la Cour suprême qui doit déterminer si une notion, suivie d'une énumération introduite par le mot "includes", a pour effet d'illustrer ou de restreindre sa définition

> imprévisibles qui rendent impossible ou trop onéreuse la poursuite du but de la fiducie, le tribunal peut, à la demande d'un intéressé, mettre fin à la fiducie ; il peut aussi, dans le cas d'une fiducie d'utilité sociale, lui substituer un but qui se rapproche le plus possible du but original.
>
> Si la fiducie répond toujours à la volonté du constituant, mais que de nouvelles mesures permettraient de mieux respecter sa volonté ou favoriseraient l'accomplissement de la fiducie, le tribunal peut modifier les dispositions de l'acte constitutif.

Autrement présenté, est-ce que l'intention du constituant[19] de ne produire aucune conséquence fiscale néfaste par la création de l'acte de fiducie peut constituer une circonstance inconnue de lui ou imprévisible qui rend impossible ou trop onéreuse la poursuite du but de la fiducie ?

En présence d'une conclusion favorable à cet égard, l'acte de fiducie pourrait être modifié par le tribunal à la demande d'un intéressé par le chemin étroit de l'article 1294 C.c.Q. continuellement inspiré par la volonté du constituant.

La disposition habilitante de l'article 1294 soulève nombre d'interrogations à cet égard.

III– CONSÉQUENCES FISCALES ET CORRECTION JUDICIAIRE D'ACTES JURIDIQUES AU SENS ÉLARGI

Les fiducies produisent des conséquences fiscales, désirées ou non, pour les acteurs impliqués dans sa création, son administration, sa modification et son extinction. Les autorités fiscales, en l'absence de trompe-l'oeil ou d'opérations fictives, respectent les rapports juridiques valablement établis ainsi que les conséquences fiscales en découlant[20]. Le pendant de ce respect consiste à ce que les contribuables se comportent en fonction des rapports juridiques valablement établis entre eux.

En admettant, hypothétiquement, la modification extrajudiciaire d'un acte de fiducie à des fins de correction, les autorités fiscales refusent historiquement la capacité des contribuables de corriger, réformer ou « rectifier » des actes juridiques *ex post facto* en

---

générale. Elle conclut que le mot "includes" a un sens restrictif. Pour en arriver à cette conclusion, elle souligne, entre autres, que le texte français est lui-même limitatif et que l'intention du législateur avait toujours été, par le passé, de limiter la portée d'une telle notion. Au terme de l'exercice d'interprétation, la définition se voulait donc limitative, malgré l'emploi du mot "includes". Mais ce n'est pas toujours le cas.

Le mot introduit parfois une simple illustration qui n'est pas limitative. En français, le terme « notamment » signifie l'ouverture, dont on dit que l'énumération subséquente ne fait que donner des exemples non exhaustifs de la définition générale. » [Références omises]

[19] À noter que l'intention d'autres personnes que le constituant ne semble pas pertinente aux fins de la disposition 1294 C.c.Q.

[20] *Shell Canada Ltée* c. *Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622.

l'absence d'un ordre d'un tribunal[21]. La tendance depuis une dizaine d'années est de reconnaître la validité de la correction judiciaire dans l'éventualité où le droit provincial connaît ce type de recours pour l'acte en cause.

Les autorités fiscales exigent d'être appelées à toute procédure judiciaire recherchant des conclusions en corrections d'actes[22], et ce, quel que soit le véhicule procédural utilisé[23].

La proposition voulant qu'un acte de fiducie créé par contrat puisse être rectifié, corrigé ou « réformé » semble actuellement une ouverture juridique viable à l'extérieur ou, à tout le moins, en complément à l'article 1294 C.c.Q.[24] pour les motifs suivants.

IV– « RECTIFICATION » D'ERREUR : SITUATION DE COMMON LAW

Le remède de rectification en common law est bien connu et amplement documenté[25]. La rectification d'erreur commise lors de la rédaction d'actes juridiques a été reconnue

---

[21] *Interprétation technique 2001-0069467 -- Retroactive Agreement – Film Tax Credit*, 18 avril 2001 : « We note that there is significant and growing jurisprudence on the issue of the validity of retroactive amendments to contracts and what is referred to as rectification orders from the courts. However, the present case is distinguishable from those situations, particularly in that there has been no order of a court. We would also note that one of the criteria generally considered by the courts, in determining whether to grant a retroactive rectification, is the intention of the parties at the time of the original agreement. In your situation we do not have any information to support that the original intention was anything other than what was reflected in the Original Agreement. Further, the courts have been reluctant to sanction retroactive changes which were made through agreement between the parties, rather than through an order of a court (see *Sussex Square Apartments Limited*, [1999] 2 C.T.C. 2143, 99 D.T.C. 443; confirmed by the Federal Court of Appeal in [2000] 4 C.T.C. 203, 2000 D.T.C. 6548). Finally, if we were to allow retroactive agreements, as described above, it could precipitate a myriad of offensive after-the-fact tax planning schemes. »

[22] « Dans le bulletin *Nouvelles techniques de l'impôt sur le revenu n^{o} 22 (2002)*, l'ARC a indiqué que, généralement, elle accepte toute ordonnance de rectification aux fins de l'établissement des cotisations et nouvelles cotisations, en particulier si elle a eu la possibilité de contester l'ordonnance, comme dans *Juliar*. Cependant, l'ARC a indiqué que si elle n'est pas informée en bonne et due forme de la demande de rectification ou que le processus a été utilisé de façon abusive, elle risque de contester la demande et elle envisagera même d'instituer une action devant la CCI : l'ARC croit fermement que l'obtention d'une ordonnance de rectification ne devrait pas devenir un moyen pratique de « corriger » une planification fiscale audacieuse mise au jour par la vérification. L'ARC ne contestera pas les erreurs du genre « bévues administratives », comme dans l'affaire *Dale* (2000 DTC 6579), pas plus qu'elle s'opposera aux cas qui coïncident exactement avec les faits dans l'affaire *Juliar*. L'ARC surveille dorénavant le nombre et les types de demande de rectification pour déterminer si des modifications législatives sont souhaitables ; sa position sur la rectification doit donc encore être finalisée » John JAKOLEV, « Ordonnance de rectification » (2004) vol. 12, n^{o} 6 *Faits saillants en fiscalité canadienne*, 2-3.

[23] Certains commentateurs remettent en question l'intérêt d'intervention des autorités fiscales, notamment lorsqu'aucun avis de nouvelle cotisation ne fut émis. Robert KEPES, Keith TRUSSLER et Linda SMITS, « The Remedies of Rectification and Rescission in a Tax Context », *2014 Ontario Tax Conference*, Toronto: Canadian Tax Foundation, 2014, 4:1-46.

[24] Voir notamment BEAULNE, préc. note 11, p. 355.

[25] Leonard GLASS, « Update on Equitable Remedies », *Report of the Proceedings of the Sixty-Sixth Tax Conference*, 2014 Conference Report, Toronto: Canadian Tax Foundation, 2015, 40:1-16.

comme étant opposable aux fins fiscales depuis plus de 15 ans[26]. La situation continue d'évoluer depuis plusieurs années.

Le remède de rectification a été reconnu pour corriger un acte de fiducie « défectueux » dans une décision (avec certaines adaptations)[27] et fut refusé dans l'autre. Dans l'affaire *McPeake*[28], il y avait divergence entre l'intention déclarée du créateur et l'acte juridique constatant cette intention. Plus d'une décennie plus tard, l'erreur fut découverte et l'ARC cotisa sur la base de l'acte de fiducie valablement établi. Le tribunal fit droit à la demande de rectification constatant la divergence entre l'intention et le support juridique :

> The court's key findings in relation to the law of rectification can be summarized as follows:
> • Rectification is a remedy within the equitable jurisdiction of a superior court.
> • The remedy is restorative, not "retroactive": it aligns the documents with the true underlying intentions and does not change the essence of the agreement between contracting parties.
> • Rectification operates to correct the documents from inception. "Since rectification restores a truth to an instrument's expression, it acts, in time, from the point of instrument formation onward."
> • The onus is on the party seeking rectification to prove that the written instruments do not reflect the true agreement of the parties and "that the aspects to be rectified are mistakes that obstruct the true intentions behind the document's formation."
> Moreover, the intention underlying the document must be more than a general intention, and "what constitutes sufficient specificity of intention varies by context."
> • Tax avoidance is legal and may be supported by rectification. [Références omises][29]

L'affaire *Kanji*[30]a réfuté une requête en rectification, car la preuve de l'intention initiale fut insuffisante en l'absence d'affidavits ou de documents des conseillers professionnels ayant participé à la mise en place de la fiducie à l'époque pertinente[31].

---

[26] *Dale* c. *R.*, 97 D.T.C. 5252, [1997] 2 C.T.C. 286 (C.F.A.). Également *Sussex Square Apartments Ltd.* c. *R.*, 2000 DTC 6548, [2000] 4 C.T.C. 203 (C.F.A.).
[27] *Re Pallen Trust*, 2015 BCCA 222 sur une « rescission » impliquant une fiducie.
[28] *McPeake* v. *Canada (Attorney General),* 2012 BCSC 132.
[29] Catherine BROWN et Arthur J. COCKFIELD, « Rectification of Tax Mistakes Versus Retroactive Tax Laws: Reconciling Competing Visions of the Rule of Law », (2013), vol. 61, n° 3 *Canadian Tax Journal*, 563-598.
[30] 2013 ONSC 781 (Ont. S.C.).
[31] Il s'agit d'un léger rétrécissement d'application comparativement à *McPeake* et une caution sur le degré de preuve requis sur la preuve de la divergence entre l'intention et le support juridique : Amanda S.A. DOUCET, « Rectification: Judicial Shift », (2013) vol. 21, n° 4 *Canadian Tax Highlights*, 1-2.

Nous sommes pour une certaine appréciation objective[32] des conséquences fiscales au moment de l'implantation ou raisonnablement envisagées pour supporter la correction judiciaire, car accepter une intention générale d'effectuer la transaction « fiscalement neutre » pourrait ouvrir la correction de toute transaction désavantageuse.

La common law peut fournir des guides d'intérêt sur la possibilité de corriger judiciairement l'acte de fiducie en vertu du droit des contrats au Québec, mais l'importation de ces enseignements doit être sujette à une grande circonspection[33].

La possibilité de corriger judiciairement des actes juridiques au Québec en vertu du C.c.Q. pour les rendre conformes *ab initio* à l'intention déclarée a fait l'objet d'âpres débats[34] culminant avec la décision phare de *Services A.E.S.*[35].

V– DIVERGENCE ENTRE L'INTENTION ET LE SUPPORT JURIDIQUE : DROIT DES CONTRATS AU QUÉBEC

L'interrogation majeure au Québec résidait dans la sanction de l'erreur du support juridique. Le tout s'articulait principalement au niveau des règles générales de formation des contrats et notamment la sanction de l'erreur et le vice de consentement en découlant[36]. La position traditionnelle, juste à notre avis, refusait l'imbrication des règles de rectification de common law dans le droit contractuel du C.c.Q.

La clé de voûte du pouvoir judiciaire à constater une erreur et à corriger une divergence d'intention d'avec le support juridique réside au coeur du droit des contrats sans recours à la common law. La Cour suprême a reconnu qu'une intention déclarée, manifeste et évidente (le *negotium*) pouvait diverger de l'instrument juridique (l'*instrumentum*).

Cette divergence devait pouvoir être corrigée par déclaration judiciaire. Par voie de conséquence, les impacts fiscaux que l'intention déclarée désirait éviter peuvent être modifiés pour tenir compte de la correction judiciaire constatant l'erreur sur le support matériel.

La Cour commente la règle cardinale de la validité du consentement en matière contractuelle :

---

[32] Tenant compte de la personne raisonnablement informée dans les circonstances.

[33] *Alkallay* c. *Bratt* (19 décembre 2002), Montréal, n° 500-05-056412-008, REJB 2002-38861 (C.S.).

[34] Pour une revue historique sur cette possibilité : M. DUVAL, « Mise à jour concernant l'annulation pour cause d'erreur et la rectification au Québec », 2010-01-03, *Revue de planification fiscale et financière*, 3.

[35] *Québec (Agence du revenu)* c. *Services Environnementaux AES Inc.* (2013 SCC 65) (« *AES* »).

[36] Art. 1400 C.c.Q. L'erreur vicie le consentement des parties ou de l'une d'elles lorsqu'elle porte sur la nature du contrat, sur l'objet de la prestation ou, encore, sur tout élément essentiel qui a déterminé le consentement. L'erreur inexcusable ne constitue pas un vice de consentement. La position des autorités fiscales en vertu des règles de droit civil était que la sanction de l'erreur devait être la nullité du contrat et non la rectification de celui-ci.

> [35] Évidemment, la validité d'un consentement dépend de son intégrité. Diverses formes d'erreur sont susceptibles de le vicier. De plus, le contrat appartient aux parties. Entre elles, mais sous réserve des droits qui ont pu être acquis par des tiers, les parties sont libres de modifier ou d'annuler le contrat et les documents qui le constatent. Ainsi, rien ne les empêche de reconnaître l'existence d'une erreur commune et de convenir de la corriger de consentement mutuel. Si le contrat du C.c.Q. demeure la loi des parties, celles-ci restent libres de l'annuler ou d'en modifier les termes (art. 1439 C.c.Q.). En un sens, il s'agirait là d'un nouveau contrat destiné à modifier ou à éteindre l'entente existante. Sur la base de ces principes, je dois maintenant déterminer si des contrats sont intervenus entre les parties aux transactions en cause et, dans l'affirmative, quel est leur contenu et celui des actes et documents qui auraient exprimé les accords de volonté.

Sur la portée déterminante de l'intention déclarée au niveau d'une planification et le vice de consentement :

> [39] Bien que l'affaire *AES* présente une situation factuelle différente, les admissions déposées au dossier confirment l'existence d'une entente en vue de réaliser une planification fiscale. On s'était entendu sur des transferts d'actions qui comportaient une opération de roulement, conformément aux modalités prévues par les lois fiscales pertinentes, sur la base d'un calcul censément exact du PBR des actions transférées. Cette entente, qui devait avoir pour effet de reporter l'impôt payable, a été viciée par l'erreur commise dans le calcul de ce PBR. […]
>
> [40] Les parties ont plutôt convenu de corriger cette erreur en modifiant les documents qui constataient et exécutaient leur entente, y compris les formulaires fiscaux nécessaires. Les parties rétablissaient ainsi l'intégrité de leur entente originale. Ces modifications apportées à la documentation contractuelle faisaient disparaître l'incompatibilité entre l'entente originale des parties et l'expression qui lui avait été donnée.

La Cour suprême établit finalement les balises d'intervention judiciaire et les assises civiles de cette possibilité de constater la divergence entre l'intention et le support juridique :

> [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. Par exemple, si ce droit accorde une force particulière à la valeur probante de l'acte authentique, il admet néanmoins l'existence d'une procédure, l'inscription de faux, qui permet de l'attaquer. Par cette procédure, le tribunal peut rectifier un acte dans

> lequel l'officier public chargé de sa réception, par exemple le notaire, aurait inséré des déclarations erronées. On reconnaît maintenant qu'un tribunal peut corriger un tel acte pour le rendre conforme à la volonté des parties (P.-Y. Marquis, « L'inscription de faux et la correction des actes notariés » (1990), 92 *R. du N.* 407, p. 426). 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. (Nos soulignements)

Cette décision statue définitivement au Québec sur la possibilité de corriger[37] une erreur sur des actes juridiques ne reflétant pas l'intention manifeste d'une planification fiscale des cocontractants. Il est toutefois fort illusoire d'y voir une invitation d'un « bar ouvert » à la correction judiciaire sur de simples supputations d'intention « de ne pas payer d'impôt » ou pour des conséquences fiscales insoupçonnées ou carrément omises de considération.

Rien n'empêche d'inscrire cette intention, mais il ne s'agira vraisemblablement que d'une indication.

A. État actuel du droit

AES a évidemment invité des contribuables à tenter de multiples corrections judiciaires avec des résultats divers. La Cour d'appel du Québec a récemment statué que la preuve d'intention de la planification fiscale doit être satisfaisante. Cette planification fiscale doit envisager les impacts fiscaux potentiels et non seulement une intention générale de minimiser les impôts :

> Neither scenario was a transaction which had the specific and legitimate intent of restructuring the affairs of Respondents so as to avoid tax by deferral or otherwise as was the case in the matters of *AES* and *Riopel*. I would not go so far as to limit the possibility of rectification to correct mechanical or technical errors in transactions specifically foreseen by the tax legislation. However, to be legitimate the object sought cannot be a mere general intention to reduce tax liability by modifying or replacing a transaction. The general intent of the Respondents that their transaction be "tax neutral" is not sufficiently determinate, in the words of Justice

[37] *Lemair* c. *Canada (Procureur général)*, 2015 CarswellQue 1929, EYB 2015-249871, 2015 QCCS 1142 (C.S.) où le tribunal a indiqué que la planification fiscale envisagée qui tourne mal à la suite d'une rédaction malheureuse constitue un cas d'intervention judiciaire permettant de corriger *ab initio* l'acte pour le rendre conforme à la planification fiscale envisagée dès la conception et que les parties agissent en fonction de la planification fiscale initialement envisagée.

> LeBel, to serve as the basis of a modified agreement which a court should recognize with retroactive effect to cancel unintended tax consequences. I repeat that the parties already achieved their purpose with the Scenario number 1 transaction. They did what they meant to do. They are taxed on that basis even though they did not foresee the tax consequences.[38] (Nos soulignements)

Ceci contraste avec la position récente de la Cour d'appel de l'Ontario dans l'affaire *Fairmont*[39]. La Cour suprême a sans doute décidé d'entendre *Fairmont* et *Jean Coutu* afin d'unifier la théorie au Canada.

Nous souscrivons à cette tentative car, en matière fiscale, la jurisprudence tend à uniformiser les règles, même en présence de divergences du droit privé substantif[40]. Notons toutefois que la correction judiciaire au Québec implique des questions mixtes de droit substantif, de procédure et de juridiction inhérente des tribunaux supérieurs.

À la lumière de ces enseignements, quels sont les constats pour la correction judiciaire de l'acte de fiducie lors d'une planification fiscale et que l'acte doit être corrigé à l'extérieur du seul périmètre de l'article 1294 C.c.Q. ?

B. Application de la doctrine de la correction judiciaire à l'acte de fiducie en droit québécois

En sus du remède de l'article 1294 C.c.Q., nous sommes d'avis que les paramètres explorés par la Cour suprême peuvent permettre à une fiducie de bénéficier de cette théorie de la correction judiciaire. La fiducie créée par contrat, à titre onéreux ou par donation[41], demeure soumise au régime général des contrats et, conséquemment, aux préceptes propres à l'interprétation contractuelle, et ce, même si l'intention du constituant demeure la pierre angulaire de l'acte de fiducie. La fiducie « contractuelle » exhibe des contours d'acte unilatéral par le constituant dont l'issue se scelle par l'acceptation des fiduciaires.

Le chemin pour la fiducie créée par testament provoque une incertitude à la stricte lecture littérale des canons d'interprétation testamentaire. Nous constatons conceptuellement une difficulté d'importer intégralement le consensualisme et l'intention déclarée et examinée par la Cour suprême dans AES lors de la correction judiciaire d'acte juridique bilatéral. Le testament créant une fiducie revêt le caractère d'un acte singulièrement unilatéral[42], malgré l'acceptation subséquente des fiduciaires.

---

[38] *Canada (Attorney General)* c. *Le Groupe Jean Coutu (PJC) Inc.*, [2015] 4 C.T.C. 82 (C.A. Qué.), 2015 QCCA 838, par. 38 et dans la même lignée : *Mac's Convenience Stores Inc.* c. *Canada (Procureur général)*, [2015] 4 C.T.C. 93 (C.A. Qué.) 2015 QCCA 837.
[39] 2015 CarswellOnt 8955 (C.A. Ont.), 2015 ONCA 441.
[40] *Construction Bérou Inc.* c. *R.*, 99 DTC 5868 (C.F.A.).
[41] Sous réserve des règles spécifiques à la donation selon les articles 1806 et suivants C.c.Q.
[42] Art. 704 C.c.Q. Une adaptation des règles d'interprétation contractuelle pourrait sans doute être utile et applicable lors de l'interprétation d'une fiducie testamentaire, car il s'agit avant tout de

Les fiducies créées par la loi ou par jugement nous apparaissent étrangères à la doctrine de correction judiciaire sous l'égide de l'interprétation des contrats.

À notre humble avis, des fiducies établies par la loi ou par jugement nous amènent à l'extérieur du schème de correction judiciaire, car la recherche d'une intention semble inopérante à première vue.

C. Jurisprudence récente

La jurisprudence récente intègre la formule développée dans *AES* pour la fiducie avec un éclairage sur certaines formalités procédurales et le type d'« erreurs » qu'elle entend examiner. Réitérons qu'il s'agit des premiers mouvements.

Dans le cadre « d'une requête en modification de l'acte constitutif d'une fiducie (1294 (2) C.c.Q. et 885 C.p.c.), pour permettre à celle-ci « d'obvier entièrement à l'application des Règles sur les fiducies avec droit de retour, et ce, tant postérieurement que prospectivement » »[43], la Cour a indiqué que la simple intention d'un impact fiscal minimal ne satisfaisait pas à une demande en modification :

> Tout autant, il est assurément inconcevable, aberrant voire surréaliste de songer à modifier a posteriori l'acte afin de l'adapter à la « nouvelle » interprétation des lois fiscales. Il s'agit d'une pente particulièrement savonneuse, où il serait loisible à tout un chacun d'amender sa conduite passée pour éviter toute nuisance ou tout écueil fiscal. (par. 8 du jugement) [Références omises]

La preuve présentée ne nous éclaire pas sur les motifs précis de la divergence entre l'intention et l'acte de fiducie rédigé. Le tribunal discutant de l'affaire *AES* souligne également que les autorités fiscales n'ont pas été signifiées dans cette procédure en matière non contentieuse.

Nous sommes d'avis que l'implication des autorités fiscales dans le cadre de ce type de procédure doit être vigoureusement soupesée et qu'une grande prudence s'impose. Il nous apparaît préférable de notifier toute procédure aux autorités fiscales dans la recherche de l'intention véritable et pour un règlement global de l'affaire[44]. Le *Code de procédure civile* du Québec invite cette signification, que des avis de nouvelle cotisation aient été émis ou non :

---

rechercher s'il y a une divergence entre l'intention du constituant-testateur et le support juridique, à savoir le testament créant la fiducie. Cette solennité de la volonté du testateur demeure. Le pas à franchir entre la recherche de l'intention du constituant-contractant et le constituant-testateur nous paraît très minime pour examiner la question sous l'angle de la correction judiciaire qui prône la recherche de l'intention de la partie participant à l'acte juridique.

[43] *Désourdy, Re*, 2014 CarswellQue 123, EYB 2013-232066, 2013 QCCS 147 (C.S.).

[44] Et ce, en tout respect, malgré des autorités à l'effet opposé : *Brogan Family Trust* (2014 ONSC 6354).

> 9 Donc, la dette existe ou n'existe pas. D'où l'intérêt juridique des intervenantes de vérifier si effectivement la modification recherchée de l'acte de fiducie ne vise pas à éluder le paiement des impôts. Son intérêt est de s'assurer que la modification visée de l'acte correspond véritablement à respecter la volonté initiale lors de la création de la fiducie.
>
> 10 Si le fisc n'a pas droit aux conséquences fiscales d'une erreur, par contre le fisc a droit aux conséquences fiscales de l'acte de fiducie qui ne comporte pas d'erreur, d'où son intérêt. Enfin il m'apparaît quant à moi que toute la question a été décidée indépendamment de tout ce qui précède par la décision de la Cour suprême du Canada dans *Agence du Revenu du Québec* et *Services environnementaux A.E.S. Inc.*, répertorié à [2013] 3 R.C.S. 838, particulièrement je réfère au paragraphe 51 […].[45]

À moins d'erreur matérielle, mécanique ou clairement identifiable[46] qui ne nécessite pas la recherche fastidieuse d'une intention et la divergence de l'acte de fiducie, l'intervention des autorités fiscales sera sans doute souhaitable dans la majorité des demandes de correction judiciaire d'acte de fiducie. Nous soutenons la thèse qu'il s'agit d'un compromis acceptable au niveau procédural dans un sens de *fair play* entre les contribuables en cause et les autorités fiscales, aux fins d'éviter la multiplication des procédures et dans un objectif de proportionnalité.

D. Véhicule procédural et inscription de faux

Le recours privilégié est sans doute la requête en jugement déclaratoire[47] dans la grande majorité des cas. La demande en correction judiciaire pourra, selon nous, se jouxter dans la même procédure que le droit substantif de modification de l'article 1294 dans les cas qui le permettent.

L'erreur sur les conséquences fiscales d'un acte de fiducie n'entre pas directement dans les critères de l'article 1294 C.c.Q.[48]. Le recours au régime général du droit contractuel permettra sans doute de pallier cet inconvénient.

Nous soutenons que l'inscription en faux est superflue, car l'intention des parties à un acte de fiducie n'est pas un fait que le notaire a mission de constater[49]. Cette position de la Cour suprême suit une longue évolution jurisprudentielle en cette matière :

---

[45] *Desourdy* c. *Boucher-Desourdy,* 2014 CarswellQue 8482, 2014 QCCS 4146, EYB 2014-241547 (C.S.) où la Cour accepte les déclarations d'intervention des autorités fiscales par suite du jugement du greffier spécial.
[46] *Twomey* c. *R.*, 2012 TCC 310 (CCI).
[47] Art. 142 C.p.c.
[48] Au surplus, nous croyons que dans le cadre d'une demande en correction judiciaire, l'intention des fiduciaires et autres acteurs pourra être pertinente et examinée, alors que l'article 1294 C.c.Q. repose sur la seule volonté du constituant.
[49] *AES*, par. 52.

La revue de la jurisprudence dans des cas semblables révèle que les tribunaux, dans un souci de faire prévaloir l'intérêt de la justice, n'ont pas hésité à ordonner la correction de l'acte lorsque la preuve, tout comme ici, leur fournissait tous les éléments nécessaires ; cette façon de faire permet de plus d'éviter de multiples recours et rejoint la préoccupation du législateur codifiée à l'article 4.2 C.p.c.

32 La rectification de l'acte est ici fort simple puisqu'il suffit d'y ajouter le contenu de l'Annexe A (D-3). Cette ordonnance de correction aura pour effet de remettre les parties dans la situation où elles auraient dû être, n'eût été de l'erreur de l'agent d'immeuble et du silence fautif des deux parties lors de la signature de l'acte de vente.

33 Le professeur Paul-Yvan Marquis, dans son ouvrage intitulé « La responsabilité civile du notaire » fait état de la jurisprudence québécoise en matière de faux et il rappelle que :

> [...] Une déclaration de nullité ou de non-authenticité, totale ou partielle, n'est pas la seule solution dont dispose le tribunal. Il a la possibilité en outre, suivant les circonstances particulières de chaque espèce, d'ordonner la rectification de l'acte. C'est ce que les auteurs appellent un jugement de réformation ou de rétablissement.

34 Le premier jugement dans ce sens, cité par le professeur Marquis, remonte à 1916 ; il s'agit de l'affaire *Smith* c. *Davidson*[4] et il commente ainsi ce jugement :

> [...] le Tribunal, tout en maintenant une inscription de faux et en déclarant l'acte partiellement faux, avait ordonné au défendeur de signer, dans le délai imparti, un acte de correction de la désignation des immeubles dans l'acte de vente attaqué, sinon l'enregistrement du jugement équivaudrait à cette rectification.

35 Cette pratique a été reprise, plusieurs années plus tard, dans les affaires suivantes : *Gendron* c. *Panneton*, *Plante* c. *Marchand*, *Corporation municipale du village de St-Stanislas-de-Kotska* c. *Dumouchel*, *Labelle Miller* c. *Banque Nationale du Canada*, *Simard* c. *Brassard*, *Laprade* c. *Girouard*, *Albers* c. *Keinborg*.[50] [Références omises]

VI– RÉCAPITULATIF SUR L'OUVERTURE À LA CORRECTION JUDICIAIRE POUR LES ACTES DE FIDUCIE

[50] *Boily* c. *Sears Canada Inc.*, EYB 2007-125447 (C.S.).

Clairement, aucune disposition ou politique législative, expresse ou implicite, n'empêche les intéressés de recourir aux règles générales de l'interprétation des contrats dans le but de rechercher la correction judiciaire des actes de fiducie qui ne reflètent pas la réelle intention et les conséquences fiscales négatives. Ce remède pourra bonifier les incertitudes de l'article 1294 C.c.Q.

Cette proposition découle des enseignements de l'affaire *AES* et de la nature de la fiducie créée par contrat, donation ou, nous le croyons possible, par testament avec les adaptations de convenance. Cette position s'appuie sur l'ensemble des dispositions du cadre des contrats et particulièrement sur l'interprétation avancée de l'article 1425 C.c.Q. par la Cour suprême.

La voie de correction judiciaire d'un acte de fiducie demeure soumise, avec justesse selon nous, à des balises pour s'assurer de la recherche de l'intention véritable et de la divergence de l'acte. Parmi les facteurs-clés à retenir dans la quête de l'intention, soulignons :

1. Une étude ou évaluation, même sommaire, de la planification de départ et des conséquences fiscales recherchées ou raisonnablement prévisibles par le constituant, les fiduciaires ou autres acteurs potentiellement touchés ayant participé à la mise en place ;

2. Une preuve corroborative, ou un commencement de preuve, sur l'intention de départ, par exemple des projets de transaction, de la documentation corporative ou un mémorandum du professionnel[51] ;

3. L'importance des conséquences fiscales recherchées dans l'intention de départ et l'impact sur le consentement ;

4. Cette intention n'a pas à être spécifique, mais elle doit s'inférer de l'ensemble des circonstances ;

5. Un agissement continuel du constituant et des fiduciaires et sur un seul tableau en fonction de l'intention de départ, et ce, même en présence d'un acte de fiducie frappé d'une erreur provoquant des conséquences fiscales négatives ;

6. Il n'est pas indispensable que l'erreur soit susceptible d'être une faute professionnelle pour que la correction judiciaire soit possible ;

7. La notification et la présence des autorités fiscales dans la majorité des cas.

CONCLUSION

Il demeure que la présente étude sera sans doute affectée par la Cour suprême dans *Fairmont* et *Jean Coutu*. Il est à espérer que ces décisions unifieront les théories de

[51] À évaluer avec le secret professionnel du client dans les cas qui l'exigent. Voir : *Richard A. Kanan Corporation* c. *R*. (2011 TCC 211) sur une procédure potentielle.

common law et du droit civil pour clarifier les cas d'ouverture et le niveau de preuve requise. La question fondamentale continuera de résider dans la conviction de l'intention lors de la confection de l'acte de fiducie.