

COUR DU QUÉBEC

« Division administrative et d'appel »

CANADA
PROVINCE DE QUÉBEC
DISTRICT DE MONTRÉAL
« Chambre civile »

N° : 500-80-043022-228

DATE : 17 mars 2025

SOUS LA PRÉSIDENTE DE L'HONORABLE ALAIN BREULT, J.C.Q.

3308367 CANADA INC.

Demanderesse

c.

L'AGENCE DU REVENU DU QUÉBEC

Défenderesse

JUGEMENT

APERÇU

[1] La demanderesse 3308367 Canada inc. (« Canada ») conteste l'avis de cotisation que l'Agence du revenu du Québec (« l'ARQ »), sous le numéro 1021, lui a fait parvenir le 16 février 2011 (« Avis de Cotisation »)¹ au sujet de son exercice financier se terminant le 31 mars 2007 (« Année d'imposition 2007 »).

¹ Pièces P-1 et D-1.

[2] Par cet Avis de Cotisation, l'ARQ, sans compter les intérêts applicables qui sont aussi réclamés, a ajouté aux revenus déclarés par Canada pour l'Année d'imposition 2007 un montant de 2 905 107 \$ à titre de gain en capital imposable.

[3] Brièvement exposé, en s'appuyant sur le texte de l'article 529.1 de la *Loi sur les impôts*² (« *L.I.* »), le ministre du Revenu a transmis l'Avis de Cotisation à Canada après avoir conclu que cette dernière avait utilisé de façon abusive les articles de la *L.I.* relatifs aux roulements lors de la disposition entre le 19 avril 2006 et le 27 mars 2007 d'immobilisation, soit des actions détenues dans la société MDS.

[4] De fait, selon le ministre du Revenu, en utilisant les roulements fiscaux dont il est question, Canada cherchait à ne pas acquitter la presque totalité des impôts autrement payables au Québec sur le gain en capital résultant de la disposition de ces actions³.

[5] La planification ou stratégie fiscale employée par Canada, qui relève de ce qui est souvent décrit comme un *Quebec Shuffle*, a été remise en question par l'ARQ à la suite de l'adoption par le gouvernement du Québec de l'article 529.1 *L.I.* en décembre 1997.

[6] En juillet 2022, lorsqu'elle a produit sa demande introductive d'instance aux fins de contester l'Avis de Cotisation, Canada invoquait essentiellement deux motifs dans cette perspective :

- 1) Les ventes d'actions visées par l'Avis de Cotisation ne fait pas partie d'une série d'opérations commencée le 29 octobre 1996 selon la définition de l'expression « série d'opérations » énoncée à l'article 529.1 *L.I.*;
- 2) L'Avis de Cotisation n'est pas valide puisque Canada était une société dissoute le jour où l'acte de cotisation a été effectué ou lorsqu'il a été transmis;

[7] Séance tenante, Canada concède que son premier moyen ne repose plus sur un fondement juridique valable, vu la jurisprudence récente des tribunaux supérieurs, dont le jugement rendu par la Cour suprême du Canada dans son arrêt *Deans Knight Income Corporation c. Sa Majesté le Roi*⁴. Elle retire donc son argumentaire à cet égard.

[8] Elle maintient toutefois son deuxième moyen.

[9] La question en litige qui demeure se formule donc aisément : l'Avis de Cotisation, du fait qu'il a été délivré par le ministre du Revenu alors que Canada était dissoute, est-il valide ou non ?

² RLRQ, c. I-3.

³ Pièce D-3, Mémoire sur opposition, p.1-2.

⁴ (C.S. Can., 2023-05-26), 2023 CSC 16, AZ-51940509, 2023EXP-1329, EYB 2023-524322.

LE CONTEXTE

[10] Les parties, de consentement, ont produit un document intitulé *Entente partielle sur les faits et documents*. Suivant leur entente, elles ont également produit de consentement les pièces P-1 à P-15 et D-1 à D-5, dont les suivantes demeurent les plus pertinentes au regard de la question en litige :

«

- Pièces P-1 et D-1 : Avis de nouvelle cotisation de la demanderesse pour son année d'imposition terminée le 31 mars 2007, daté du 16 février 2011;
- Pièces P-2 et D-2 : Avis d'opposition, daté du 17 mai 2011;
- Pièce P-3 : Décision sur opposition, datée du 14 avril 2022;
- [...]
- Pièce P-11 : Projet de nouvelle cotisation de la demanderesse pour son année d'imposition terminée le 31 mars 2007, daté du 12 octobre 2010;
- Pièce P-12 : Lettre de représentations concernant le projet de nouvelle cotisation, datée du 15 novembre 2010;
- Pièce P-13 : Lettre de la défenderesse, datée du 13 janvier 2011;
- Pièce P-14 : Certificat de dissolution de la demanderesse, daté du 31 mars 2009;
- Pièce P-15 : Certificat de reconstitution de la demanderesse, daté du 22 février 2011;
- Pièce D-3 : Copie de la décision sur opposition et mémoire sur opposition;
- Pièce D-4 : Copie du rapport de vérification et annexes;
- Pièce D-5 : Reconstitution. »

...

[11] Canada a été constituée le 25 octobre 1996 en vertu de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*⁵ (« LCSA »). Ses années d'imposition se terminent le 31 mars de chaque année.

[12] Entre le 19 avril 2006 et le 27 mars 2007, elle réalise un gain en capital important après la vente de 636 486 actions qu'elle détenait dans MDS. Le montant total de la disposition de toutes les actions se chiffre à 13 728 192 \$.

[13] Comme il se doit, lorsqu'elle produit sa déclaration fiscale pour son Année d'imposition 2007, la disposition desdites actions est déclarée tant auprès de l'autorité fiscale fédérale que provinciale⁶.

[14] Le prix de disposition mentionné est le même dans les deux cas (13 728 192 \$). Par contre, le prix de base rajusté (« PBR ») déclaré est différent entre le provincial (5 876 540 \$) et le fédéral (66 325 \$). Le gain en capital devient alors moindre au Québec (7 851 652 \$) comparativement au fédéral (13 661 867 \$), ce qui a pour conséquence de réduire substantiellement les impôts payables par Canada au Québec par rapport à ceux devant être acquittés au fédéral.

[15] Le 31 mars 2009, suivant les dispositions de l'article 210 (3) de la LCSA, Canada est dissoute⁷.

[16] Quelque 19 mois plus tard, le 12 octobre 2010, le ministre du Revenu transmet à Canada un projet de cotisation⁸. De la preuve, il ressort que la vérification avait commencé le 7 juillet 2010⁹.

[17] Canada est alors informée que, « [f]autes de justifications suffisantes, nous diminuons le prix de base rajusté des « actions ordinaires de MDS inc. de 3308367 Canada inc. afin de refléter le même prix de base rajusté que celui déclaré à l'Agence du Revenu du Canada et ainsi supprimer l'avantage fiscal auparavant établi »¹⁰ ».

[18] Le 15 novembre 2010, les avocats de Canada soumettent des observations au sujet du projet de cotisation¹¹. Entre autres, ils avancent qu'elle est dissoute depuis le 31 mars 2009, à la connaissance du ministre du Revenu, si bien que, conformément à la

⁵ L.R.C. (1985), ch. C-44.

⁶ Pièce D-4.

⁷ Pièces P-14 et D-4.

⁸ Pièce P-11.

⁹ Pièce D-4, Rapport de vérification, p. 2, paragr. 5.7.

¹⁰ *Id.*, p. 2.

¹¹ Pièce P-12.

décision rendue dans *The T. Eaton Company Limited v. D.M.R.Q.*¹², elle ne peut faire l'objet d'une nouvelle cotisation¹³.

[19] Le 13 janvier 2011¹⁴, l'ARQ réplique, faisant valoir en particulier qu'un avis de cotisation peut être remis à une société dissoute. Elle écrit :

« Avec respect, nous sommes d'avis que les mécanismes prévus par la loi, dont notamment celui prévu à l'alinéa 226(2)b) de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* permettent aux autorités fiscales d'émettre un avis de cotisation à l'encontre d'une société dissoute. Notre service d'interprétation s'est déjà prononcé sur l'application de cet article dans cette situation. »¹⁵

[20] Le 16 février 2011, environ 23 mois après la dissolution, l'ARQ lui fait alors parvenir l'Avis de Cotisation dans ce contexte¹⁶.

[21] L'Avis de Cotisation, comme déjà mentionné, a pour effet de ramener le PBR déclaré au provincial au même montant que celui mentionné au fédéral, soit 66 325 \$. Par voie de conséquence, le gain en capital sur la vente des actions de MDS ayant eu lieu entre le 19 avril 2006 et le 27 mars 2007 est fixé à 13 661 867 \$ pour un gain en capital imposable de 7 851 652 \$.

[22] Six jours plus tard, le 22 février 2011, à la demande et suivant les démarches entreprises par l'ARQ, Canada est reconstituée¹⁷.

[23] Le 17 mai 2011, Canada produit un avis d'opposition¹⁸ à l'encontre de l'Avis de Cotisation, sans succès toutefois. L'ARQ, par sa décision sur opposition, confirme alors l'Avis de Cotisation¹⁹.

...

[24] Canada est d'avis que le ministre du Revenu ne pouvait pas lui faire parvenir l'Avis de Cotisation dans le contexte exposé.

[25] Puisque, selon l'article 210 (6) *LCSA*, elle avait cessé d'exister, elle ne pouvait pas faire l'objet d'un avis de cotisation, dit-elle, encore moins du fait que l'Avis de Cotisation lui a été transmis alors que le ministre du Revenu avait pleinement connaissance de sa

¹² (C.Q., 1989-04-18), AZ-89038028, D.F.Q.E. 89F-71, [1989] R.D.F.Q. 229.

¹³ Pièce P-12, p. 3 et 5.

¹⁴ Pièce P-13.

¹⁵ *Id.*, p. 1.

¹⁶ Pièces P-1 et D-1.

¹⁷ Pièces P-13 et D-5.

¹⁸ Pièces P-2 et D-2.

¹⁹ Pièces P-3.

dissolution. Elle soutient que l'ARQ ne pouvait ignorer à ce moment-là le risque que l'Avis de Cotisation, pour ce motif, soit invalidé.

[26] Dans son plan d'argumentation, elle soulève les moyens suivants et précise sa thèse :

« [...] »

34. Le 22 février 2011, soit 6 jours plus tard, la demanderesse est reconstituée à l'initiative de la défenderesse (pièce P-15 et D-5).
35. Le paragraphe 209(4) de LCSA prévoit les conséquences de la reconstitution d'une société concernant ses droits et obligations. L'alinéa 209(4)b) de la LCSA prévoit que la société reconstituée recouvre, comme si elle n'avait jamais été dissoute la responsabilité des obligations qui seraient les siennes si elle n'avait pas été dissoute, indépendamment de la date où elles avaient été contractées.
36. Ainsi, selon l'alinéa 209(4)b) de la LCSA, une société dissoute recouvre la responsabilité de ses obligations une fois reconstituée. Il s'ensuit que lorsqu'elle est dissoute, une société n'est pas responsable de ses obligations. En effet, pendant cette période de dissolution, ses obligations sont suspendues.
37. Dans l'affaire *The T. Eaton Company Limited c. D.M.R.Q.*, [1989] R.D.F.Q. 229 (C.Q.) (Onglet 4), la Cour du Québec souligne qu'une cotisation émise à une société dissoute était invalide. Dans cette affaire, des avis de cotisation ont été émis à The T. Eaton Company Limited of Montréal après sa dissolution. Selon la Cour, une société dissoute est l'équivalent d'une personne non existante, de sorte que le Ministre ne peut pas émettre une cotisation à l'égard d'une personne non existante.
38. Dans l'affaire *Andets Consulting Inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2010 QCCQ 2002 (Onglet 5), la Cour du Québec accepte un acquiescement à jugement de la part du Sous-Ministre du revenu du Québec invalidant des avis de cotisation émis à la demanderesse trois jours après sa dissolution.

[...] »

[27] Par ailleurs, s'appuyant sur les jugements rendus dans les affaires *Attorney General of Canada v. Brogan Family Trust*²⁰ et *Canada c. 984274 Alberta inc.*²¹, Canada propose qu'il y a lieu de faire une distinction entre l'assujettissement à l'impôt d'un contribuable et le moment où l'impôt payable est déterminé.

²⁰ 2014 ONSC 6354, 2015 D.T.C. 5008.

²¹ (C.A.F., 2020-07-28), 2020 CAF 125, AZ-51697107, [2020] 4 R.C.F. 384; requête pour autorisation de pourvoi à la Cour suprême rejetée (C.S. Can., 2021-04-29) 39355.

[28] Pour elle, l'assujettissement du contribuable est établi au moment de la transmission de la déclaration de revenus, tandis que « l'impôt payable est par ailleurs déterminé par l'émission d'un avis de cotisation...[transcription textuelle] »²².

[29] Elle en tire l'argument que le ministre du Revenu n'était pas un créancier au moment de sa dissolution, aucune cotisation n'ayant encore été effectuée, de sorte que même si elle a été reconstituée par la suite suivant la *LCSA*, cela n'a pas pour effet de faire naître une obligation fiscale qui n'existait pas.

[30] Elle conclut que, dans ce contexte, le ministre du Revenu pouvait seulement remettre un avis de cotisation indiquant que l'impôt payable est établi à « NÉANT » (ou aucun impôt payable).

ANALYSE ET MOTIFS

[31] L'article 226 de la *LCSA* énonce les circonstances dans lesquelles une société par actions peut faire l'objet d'une procédure civile, pénale ou administrative même lorsqu'elle est dissoute :

226.

[...]

(2) Nonobstant la dissolution d'une personne morale conformément à la présente loi :

a) les procédures civiles, pénales ou administratives intentées par ou contre elle avant sa dissolution peuvent être poursuivies comme si la dissolution n'avait pas eu lieu;

b) dans les deux ans suivant la dissolution, des procédures civiles, pénales ou administratives peuvent être intentées contre la personne morale comme si elle n'avait pas été dissoute;

c) les biens qui auraient servi à satisfaire tout jugement ou ordonnance, à défaut de la dissolution, demeurent disponibles à cette fin.

Signification

(3) Après la dissolution, la signification des documents peut se faire à toute personne figurant sur la dernière liste enregistrée conformément aux articles 106 ou 113.

[...]

Remboursement

²² Plan d'argumentation de la demanderesse, p. 9.

(4) Nonobstant la dissolution d'une personne morale, conformément à la présente loi, les actionnaires entre lesquels sont répartis les biens engagent leur responsabilité, à concurrence de la somme reçue, envers toute personne invoquant le paragraphe (2), toute action en recouvrement pouvant alors être engagée dans les deux ans suivant la dissolution.

[32] L'auteur Paul Martel²³ traite des effets de la dissolution d'une société sur ses dettes et les droits de ses créanciers. Il est utile de reprendre le passage suivant :

34-129 La dissolution de la société n'entraîne pas la cessation des *procédures* civiles, criminelles ou administratives intentées auparavant pour ou contre la société ; ces procédures peuvent être poursuivies « comme si la dissolution n'avait pas eu lieu » ; bien plus, les tiers ont deux ans après la dissolution pour intenter de nouvelles procédures contre la société qui, malgré sa dissolution, peut se défendre, la signification pouvant alors s'effectuer à toute personne figurant sur la dernière liste d'administrateurs déposée auprès du Directeur. Pour les fins de telles procédures, la loi rend les actionnaires de la société dissoute *personnellement responsables* jusqu'à concurrence de la somme qu'ils ont reçue de la société lors de la répartition de ses biens ; un recours collectif contre les actionnaires est même prévu dans ce cas. Les procédures intentées au nom de la société après la dissolution sont nulles, sous réserve de la reconstitution de la société (incluant les appels de cotisations fiscales), dont il est question ci-après.

34-130 La période de deux ans pour poursuivre la société dissoute ne constitue pas une prescription extinctive. Une fois la période expirée, les tiers ne peuvent plus poursuivre directement la société dissoute, mais ils peuvent encore obtenir sa reconstitution et la poursuivre.

34-130.1 Cette possibilité de reconstituer rétroactivement la société dissoute, dont il est question ci-après, a pour résultat de faire de cette société non pas une personne décédée, mais bien une personne en état d'animation suspendue.

34-131 La dissolution de la société n'entraîne pas la disparition de ses dettes. À preuve, le droit pour ses créanciers d'intenter des procédures contre elle et ses actionnaires, tel que susmentionné, ou de demander sa reconstitution. La disparition de la société n'a donc pas pour effet de libérer ses cautions de leurs obligations. Elle n'a pas non plus pour effet, selon une décision, de mettre fin au bail résidentiel auquel la société était partie.

[Références omises, soulignements ajoutés]

[33] Dès lors, voit-on que la dissolution d'une société ne signifie pas la disparition de ses dettes. Elle ne devient pas de cette seule opération juridique libérée de ses dettes. Les créanciers, dans certaines conditions, peuvent faire valoir leurs droits à l'intérieur de la période de deux ans et même après, pour autant que la société soit reconstituée.

[34] La jurisprudence fournit de nombreux exemples où un créancier peut exercer un recours civil ou administratif contre une société dans les deux ans qui suivent sa

²³ Paul MARTEL, *La société par actions au Québec : Les aspects juridiques*, Vol. 1, Montréal, Wilson & Lafleur, 2023, paragr. 34-129 et s.

dissolution et exercer ainsi ses droits comme si la dissolution n'avait jamais eu lieu. La Cour supérieure, dans *Vit c. Habitations Prével de Terrebonne inc.*²⁴, mentionne :

[57] Le créancier d'une société dissoute n'est pas laissé sans recours.

[58] Premièrement, l'article 226(2) LCSA prévoit la possibilité de poursuivre la société dissoute, mais seulement si l'action est déposée avant la dissolution ou dans les deux ans suivant la dissolution. De plus, cet article prévoit que les biens de la société dissoute lors de sa dissolution demeurent disponibles pour satisfaire tout jugement rendu [...]

[...]

[60] Enfin, toute personne intéressée peut demander la reconstitution de la société dissoute. Dans un tel cas, la société est reconstituée de façon rétroactive : elle recouvre ses droits et obligations, comme si elle n'avait jamais été dissoute. En principe, la société dissoute reprend ses biens, dans la mesure où elle peut les retracer.

[35] Le Tribunal, soit dit en passant, précise que le *Code civil du Québec* (« C.c.Q. ») ne prévoit pas que la dissolution d'une société est pour le débiteur l'une des causes reconnues ou acceptées d'extinction de ses obligations²⁵. Tout au contraire, il énonce spécifiquement que la personnalité juridique de la personne morale subsiste aux fins de la liquidation²⁶ et édicte une série de règles ou mesures pour que la liquidation de la société soit faite de façon ordonnée et que l'on procède aux paiements de ses dettes²⁷.

[36] En droit fiscal, malgré ce que peuvent laisser entrevoir les arguments avancés par Canada, la responsabilité fiscale du contribuable ne naît pas de la production par ce dernier de sa déclaration fiscale ou de la transmission par le ministre du Revenu de l'avis de cotisation.

[37] La dette fiscale, la jurisprudence l'a rappelé à maintes reprises, naît de la loi et de ses dispositions²⁸, non pas de la déclaration fiscale, de l'acte de cotisation du ministre du Revenu ou de l'avis qui est subséquemment acheminé au contribuable.

²⁴ (C.S., 2016-07-26), 2016 QCCS 3624, AZ-51310814, 2016EXP-2633, J.E. 2016-1437, EYB 2016-268638; voir également *Blistek Plastic inc. c. Demas Solutions inc.*, (C.Q., 2009-07-16), 2009 QCCQ 7088, AZ-5056994, J.E. 2009-1559, EYB 2009-162554, paragr. 116, requête pour permission d'appeler rejetée, (C.A., 2009-09-22), 2009 QCCA 1763, AZ-50575982; *Gestofor inc. c. Rousseau*, (C.Q., 2020-09-01), 2020 QCCQ 3313, AZ-51707717, paragr. 4.

²⁵ Art. 1671 et s. C.c.Q.

²⁶ Art. 357 C.c.Q.

²⁷ Art. 358 et s. C.c.Q.

²⁸ *Vassilaki Monios c. Agence du revenu du Québec*, (C.Q., 2013-01-09), 2013 QCCQ 186, AZ-50928713, 2013EXP-556, J.E. 2013-295, paragr. 48 et s.; *Fournier c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, (C.Q., 1998-12-17), AZ-99038010, D.F.Q.E. 99F-7, [1999] R.D.F.Q. 88; *Riendeau v. R.*, (C.A.F., 1991-06-17), [1991] 2 C.T.C. 64, [1991] F.C.J. No. 559 (Q.L.), 132 N.R. 157, 91 D.T.C. 5416, par. 2.

[38] En 1997, dans *Millette c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*²⁹, la Cour d'appel écrivait :

27 L'existence de la dette fiscale ne dépend pas de l'émission de l'avis de cotisation. La dette est due en vertu de la *Loi sur les impôts*. La Cour fédérale d'appel l'exprime très clairement dans *Riendeau c. La Reine* pour ce qui est de la loi fédérale et le même régime existe en vertu de la loi provinciale:

A taxpayer's liability to pay tax is just the same whether a notice of assessment is mistaken or is never sent at all.

[références omises]

[39] En somme, la responsabilité fiscale du contribuable est indépendante de l'avis de cotisation qui ne fait que constater ses obligations suivant les lois fiscales. L'article 1009 *L.I.* ne peut être plus clair à cet effet :

1009. Le fait qu'une cotisation est inexacte ou incomplète ou qu'aucune cotisation n'a été faite non aucun effet sur la responsabilité du contribuable à l'égard de l'impôt prévu par la présente loi.

[40] Dans *R. v. Simard-Beaudry inc.*³⁰, la Cour d'appel fédérale en traite ainsi :

« (...) l'économie générale de la *Loi de l'impôt sur le revenu* veut que ce soit le revenu imposable qui crée la dette du contribuable et non pas la cotisation ou une nouvelle cotisation. La responsabilité d'un contribuable, en effet, provient de la *Loi* et non de la cotisation. En effet, en principe, la dette existe dès le moment où le revenu est gagné et même si la cotisation survient une ou plusieurs années après que le revenu imposable est gagné, la dette est censée avoir pris naissance à ce moment ».

[41] La cotisation est l'action du ministre du Revenu en vertu de laquelle il examine la déclaration fiscale du contribuable aux fins de déterminer, entre autres, l'impôt à payer de ce dernier pour l'année d'imposition concernée, ainsi que les intérêts et pénalités exigibles. Une fois l'examen complété, le ministre du Revenu doit lui faire parvenir un avis de cotisation.

[42] Ces deux actions, la cotisation et la transmission de l'avis, sont des obligations indépendantes l'une de l'autre, spécifiquement prévues de façon autonome aux articles 1005 et 1008 *L.I.* :

1005. Le ministre doit, avec diligence, examiner la déclaration fiscale d'un contribuable qui lui est transmise pour une année d'imposition et déterminer, d'une part, son impôt à payer pour l'année, l'intérêt et les pénalités exigibles, le cas

²⁹ (C.A., 1997-07-07), AZ-97011659, J.E. 97-1483, D.F.Q.E. 97F-74, [1997] R.D.F.Q. 73, REJB 1997-01717, 1997 CanLII 10759.

³⁰ (C.F., 1971-10-05), [1971] C.F. 396, [1971] F.C.J. No. 33 (Q.L.), 71 D.T.C. 5511, paragr. 20.

échéant, et, d'autre part, tout montant réputé avoir été payé en vertu du chapitre III.1 du titre III en acompte sur son impôt à payer pour l'année en vertu de la présente partie.

[...]

1008. Après examen d'une déclaration fiscale, le ministre transmet un avis de cotisation à la personne qui a produit cette déclaration.

[43] Une distinction doit donc être faite entre l'acte de cotisation et l'avis de cotisation. L'avis est ni plus ni moins le document administratif émanant du ministre du Revenu qui informe ou atteste du résultat final de son examen de la déclaration fiscale du contribuable et des faits sous-jacents en fonction des dispositions fiscales pertinentes³¹.

[44] Ce principe existe depuis longtemps en droit fiscal. Dans *Pure Spring Co v. MNR*³², la Cour de l'Échiquier écrivait :

It is the opinion as formed, and not the material on which it was based, that is one of the circumstances relevant to the assessment. The assessment, as I see it, is the summation of all the factors representing tax liability, ascertained in a variety of ways, and the fixation of the total after all the necessary computations have been made.

³¹ *Canada c. Loewen* (C.A.F., 2004-04-06), 2004 CAF 146, AZ-50290462, [2004] 4 R.C.F. 3., paragr 6 et 7 :

6] La cotisation est la méthode employée par le ministre pour calculer le montant de l'impôt payable par le contribuable (*Pure Spring Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1946] R.C.É. 471). La cotisation initiale du contribuable pour une année d'imposition est habituellement établie en fonction des revenus déclarés par le contribuable dans sa déclaration fiscale. Il est possible de faire appel d'une cotisation initiale, mais la plupart des appels portent sur de nouvelles cotisations, dans lesquelles le ministre réclame un complément d'impôt pour tenir compte de certains changements survenus dans le revenu imposable du contribuable. On emploie le mot «cotisation» pour désigner tant la cotisation initiale que la nouvelle cotisation.

[7] La base d'imposition utilisée pour établir la cotisation est un fait historique; elle est immuable. La base d'imposition--ou fondement--de la nouvelle cotisation comprend normalement tous les faits se rapportant à l'augmentation du revenu imposable du contribuable, tels que le ministre les a perçus lorsqu'il a établi la nouvelle cotisation. Elle comprend aussi la façon dont le ministre a appliqué le droit aux faits de l'espèce lorsqu'il a établi la nouvelle cotisation, ainsi que toute conclusion de droit qui a pu influencer l'application du droit aux faits. Dans bien des cas, le fondement factuel de la cotisation consiste en une opération déterminée ou une série d'opérations, mais il peut aussi être constitué, par exemple, de faits se rapportant au domicile du contribuable ou d'autres personnes, au statut personnel ou juridique du contribuable ou d'autres personnes ou à la nature de l'activité exercée ou de l'entreprise exploitée par une personne.

³² [1946] Ex. Cr. 471, 1946 CanLII 290 (CA EXC), 1946 CarswellNat 18, paragr. 36; voir aussi : *Schryver c. Agence du revenu du Québec* (C.Q., 2024-05-14), 2024 QCCQ 2023, AZ-52030138, 2024EXP-1638; *Parent c. SMR*, (C.C.I., 2003-08-07), 2003 CCI 509 (CanLII), paragr. 11.

[45] La Cour d'appel, dans *Québec (Sous-ministre du Revenu) c. De Stefano*³³, commente dans le même sens :

Qu'en est-il de la distinction entre cotisation et avis de cotisation? Il importe de se référer à la réalité de ce qu'est une cotisation. La doctrine la décrit comme l'examen de la déclaration fiscale du contribuable et de la fixation de l'impôt correspondant, de l'intérêt et des pénalités, de même que du montant de certains remboursements. L'avis de cotisation n'est que l'information conséquente donnée au contribuable [...]

[...]

Force est donc de conclure que la cotisation est la détermination par le ministre du Revenu ou le percepteur du Revenu ou ses officiers de l'impôt payable par le contribuable. Cette détermination est tout à fait distincte de l'avis qui la constate et en fait part. Au surplus, cette décision unique comprend tous les impôts dus par le contribuable en vertu des parties I à VIII de la Loi sur les impôts, (applicable dans l'espèce) que cette détermination soit reflétée par un ou plusieurs avis suivant les particularités de l'espèce, selon la forme unique ou diverse d'application de la loi. Il faut distinguer l'opération principale des opérations accessoires.

[46] L'avis de cotisation peut aussi être compris comme étant la confirmation administrative que l'examen ou le processus de cotisation par le ministre du Revenu est complété³⁴. C'est en même temps, par sa transmission, l'élément qui marque le moment à compter duquel le contribuable peut entreprendre une contestation à son égard³⁵. Les auteurs Provencher et Dupuis écrivent à ce sujet « que les droits et obligations procéduraux découlent de l'avis de cotisation »³⁶.

[47] De tout cela, il ressort que, pour une année d'imposition donnée, le ministre du Revenu, quel que soit le statut de la société après qu'elle a produit sa déclaration fiscale, a une obligation stricte de procéder à un examen de la déclaration fiscale (et des faits sous-jacents) aux fins de déterminer la responsabilité fiscale de cette société ou les impôts et autres droits qu'elle doit ou peut devoir.

[48] Les parties n'ont soulevé aucune règle de droit et, sauf erreur, nulle part dans la *L.I.* ne se trouve-t-il un texte de loi qui libère le ministre du Revenu de cette obligation en raison de la dissolution ou de la faillite d'une personne morale subséquentement à la production de sa déclaration fiscale. Le législateur, comme déjà mentionné, oblige le ministre du Revenu à agir avec « diligence » dès que la déclaration fiscale est transmise. S'il possède sans doute une certaine discrétion quant à la manière dont l'examen peut

³³ (C.A., 1993-06-01), AZ-93011664, J.E. 93-1151, D.F.Q.E. 93F-48, [1993] R.J.Q. 1707, [1993] R.D.F.Q. 39.

³⁴ *Lawrence B. Scott v. MNR*, (C. de l'É., 1960-11-29), [1961] R.C. de l'É. 120, [1960] C.T.C. 402, 60 D.T.C. 1273.

³⁵ *Fournier c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, *supra*, note 28.

³⁶ Annick PROVENCHER et Philippe DUPUIS, *Aspects juridiques de la fiscalité canadienne des particuliers*, 6e édition, 2024-2025, Toronto, Thompson Reuters, p. 115.

être effectué, cette discrétion ne lui permet pas « de refuser d'émettre une cotisation initiale ou d'en retarder l'établissement sans raison valable »³⁷.

[49] Cette obligation qui pèse sur les épaules du ministre du Revenu est du reste bien logique dans le cas de la dissolution d'une société. En effet, si l'on veut que la liquidation soit faite de façon ordonnée, il est dans l'intérêt de tous que le ministre agisse avec diligence, entre autres, pour assurer que l'obligation de payer toutes les dettes soit correctement remplie, sans qu'un paiement envers un ou des créanciers puisse alors être perçu comme ayant été effectué par préférence.

[50] La dette fiscale, il convient de le rappeler, ne naît pas de l'acte de cotisation comme tel, encore moins de la transmission de l'avis de cotisation. Elle naît des revenus que la société perçoit au cours d'une année d'imposition donnée et des dispositions fiscales qui leur sont applicables.

[51] Les administrateurs et actionnaires d'une société au moment de sa dissolution ne peuvent ignorer cette règle fondamentale. Dès lors, doivent-ils agir en conséquence, prévoir au besoin une réserve ou provision et, si nécessaire, dans l'hypothèse où le ministre du Revenu n'agit pas avec diligence, intenter le recours approprié pour l'obliger à respecter son obligation de procéder à l'examen de la déclaration fiscale³⁸.

[52] Le Tribunal, avec égards pour l'opinion contraire, conclut que n'est pas bien fondée la proposition de Canada suivant laquelle, dans les circonstances de la présente affaire, le ministre du Revenu devait nécessairement transmettre un avis de cotisation indiquant qu'il n'y avait aucun impôt payable (« NÉANT »).

[53] Cette proposition, si elle devait être suivie, aurait pour effet de permettre que le ministre du Revenu fasse autre chose que ce que la loi l'oblige à effectuer une fois la déclaration fiscale produite : déterminer les impôts et autres droits dus par le contribuable, dont la responsabilité fiscale remonte bien avant la dissolution dans le présent cas. En d'autres termes, cela reviendrait à accepter que le ministre du Revenu, dans un document administratif, dise le contraire de la réalité juridique et de ce qu'il a constaté ou conclu à la suite d'un examen officiel que la loi l'oblige à accomplir avec diligence.

[54] Dans l'affaire *Watts c. Le Roi*³⁹, la Cour canadienne de l'impôt confirme que le ministre du Revenu peut établir une cotisation dans les deux ans qui suivent la dissolution d'une société (sans même devoir reconstituer la société), et, davantage encore, elle

³⁷ *Id.*, p. 116 ; pour certains exemples, voir : *McNally c. Ministre du revenu National*, 2015 CF 2015, CarswellNat 2383, appel rejeté : (C.A.F., 2015-11-06) 2015 CAF 248, AZ51229608, 2015 CarswellNat 5527; *Canada c. Imperial Oil Ltd*, (C.A.F., 2003-06-26), 2003 CAF 289, 2003 D.T.C. 5485, 2003 CarswellNat 1840.

³⁸ *McNally c. Ministre du revenu National*, supra, note 37; *Ficek c. Ministre du Revenu national*, 2013 CarswellNat 1465.

³⁹ (C.C.I., 2023-01-25), 2023 CCI 11, AZ-51915408.

semble même accepter qu'il puisse le faire après l'expiration de ce délai, pour autant qu'il fasse alors revivre la société :

[15] Une cotisation a été établie à l'égard de CBLW le 30 avril 2018. Au moment de l'établissement de la cotisation, CBLW était dissoute, et ce, depuis 2013. Conformément au paragraphe 226(2) de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* (« LCSA »), le ministre ne disposait que de deux ans pour établir la cotisation suivant la dissolution de la société. Sinon, l'ARC aurait dû prendre des mesures pour raviver la société avant d'établir la cotisation. Elle ne l'a pas fait. Je note également que des questions sérieuses ont été soulevées quant à savoir si CBLW avait reçu l'avis de cotisation.

[16] Le ministre n'avait pas la capacité d'établir une cotisation à l'égard de CBLW au moment où il l'a fait. La société était dissoute depuis cinq ans au moment de l'établissement de la cotisation. Il s'agit d'une période nettement plus longue que les deux années prévues par le paragraphe 226(2) de la LCSA. Pour ces motifs, je poursuivrai en tenant pour acquis que la cotisation de CBLW n'était pas appropriée.

[Références omises]

[55] Le Tribunal est d'avis qu'il doit suivre ces enseignements.

[56] En l'espèce, non seulement l'Avis de Cotisation a-t-il été transmis avant l'expiration de la période de deux ans suivant la date de dissolution de Canada, mais les démarches entreprises par l'ARQ pour reconstituer Canada ont aussi été effectuées et complétées à l'intérieur de cette période de deux ans. La reconstitution de la société, la doctrine⁴⁰ et la jurisprudence⁴¹ sont constantes à ce sujet, a pour effet de la faire revivre rétroactivement à la date de la dissolution.

[57] Autrement dit, l'ARQ a tout fait à l'intérieur de la période de deux ans suivant la date de dissolution de Canada ce que, en vertu du jugement rendu dans *Watts*⁴², elle aurait pu faire après l'expiration de cette même période de deux ans.

[58] Les enseignements de la Cour d'appel, issus de son arrêt dans *Agence du revenu du Québec c. Wesdome Gold Mines Ltd.*⁴³, sont transposables ici même si la décision est relative à la *Loi sur les sociétés par actions*⁴⁴ du Québec :

⁴⁰ Paul MARTEL, *La société par actions au Québec : Les aspects juridiques*, supra, note 23.

⁴¹ Pour des exemples : *Banque Nationale du Canada c. Services de relations industrielles SRI inc.*, (C.S., 2007-04-18), 2007 QCCS 1758, AZ-50428083, J.E. 2007-1211; *Léger c. La Reine*, 2007 CCI 322, 2007 CCI 322 (CanLII).

⁴² *Supra*, note 39.

⁴³ (C.A., 2018-03-28), 2018 QCCA 518, AZ-51482401, 2018EXP-947; requête pour autorisation de pourvoi à la Cour suprême rejetée (C.S. Can., 2019-02-28) 38137.

⁴⁴ RLRQ, c. S-31.1.

[66] En l'espèce, la question n'est pas celle de savoir si de nouveaux avis de cotisation émis après la dissolution de la société sont opposables à l'actionnaire unique en raison de la dissolution. Le juge ne s'est d'ailleurs pas prononcé sur le moment où naît cette dette fiscale.

[67] Il ne s'agit pas non plus de décider si une procédure de nature administrative était engagée avant la dissolution de Wesdome puisque le juge a conclu que la procédure de vérification fiscale était en cours au moment de sa dissolution.

[68] La question à laquelle il faut répondre est celle de savoir si la mise en œuvre de la mesure de protection des créanciers prévue par l'article 313 L.S.A. se limite aux seules réclamations, recours ou procédures administratives ou judiciaires dirigés contre l'actionnaire unique. J'estime qu'il faut répondre par la négative à cette question.

[69] Il n'est pas en effet étonnant que les avis de cotisation aient été transmis à Wesdome. L'article 1008 L.I. est explicite : « le ministre transmet un avis de cotisation à la personne qui a produit cette déclaration ».

[70] La dissolution de Wesdome a été réalisée le 14 mars 2011. Cela n'a pas eu pour effet d'anéantir la dette fiscale de Wesdome et d'annuler la créance. Cette dette a été prise en charge conformément à l'article 313 L.S.A. par l'intimée, actionnaire unique de la corporation qui a cessé d'exister.

[71] Il y a donc lieu d'accueillir ce moyen de l'appelante et d'annuler la déclaration d'invalidité des avis portant les numéros 1041 et 1082 datés du 15 mars 2011.

[59] Cela étant dit, une autre considération ne favorisant pas la thèse de Canada suscite un certain questionnement. En effet, bien que cet élément n'ait pas été soulevé par l'ARQ, d'aucuns pourraient se demander si, en raison de l'angle sous lequel Canada développe sa thèse, la Cour du Québec est effectivement le bon forum pour se pencher sur ce moyen.

[60] La juridiction de la Cour du Québec, faut-il le rappeler, est statutairement bien circonscrite lorsqu'elle est saisie d'une contestation à l'encontre d'un avis de cotisation. Sa compétence, de par la loi⁴⁵, est limitée à annuler, modifier ou confirmer la ou les cotisations en litige⁴⁶. Ainsi que le mentionne la Cour d'appel dans *Martineau c. Québec (Sous-ministre du revenu)*⁴⁷, la Cour du Québec ne peut intervenir qu'à l'égard de l'exactitude des montants en litige :

⁴⁵ Art. 93.1.10 et s. de la *Loi sur l'administration fiscale*, RLRQ, c. A-6.002.

⁴⁶ *Kone inc. c. Agence du revenu du Québec*, (C.Q., 2022-12-22), 2022 QCCQ 9892, AZ-51904516 ; déclaration d'appel, 2023-02-10 (C.A.) 500-09-030399-232.

⁴⁷ (C.A., 2004-03-01), AZ-50226750, J.E. 2004-774, D.F.Q.E. 2004F-21, [2004] R.J.Q. 1159, [2004] R.D.F.Q. 13; requête pour autorisation de pourvoi à la Cour suprême rejetée (C.S. Can., 2004-08-26) 30296.

[17] Le législateur n'a pas conféré de manière explicite un tel pouvoir de réparation à la Cour du Québec lorsqu'elle exerce la compétence dont elle est investie par les articles 93.1.10 et suivants de la *Loi*. Cette compétence d'appel est statutairement circonscrite et elle est une exception à sa compétence habituelle qui en est une d'instance. Ainsi, la Cour du Québec ne peut intervenir qu'à l'égard des seuls montants visés par certaines dispositions expresses (article 93.1.12); ses pouvoirs d'intervention sont limités par certaines restrictions statutaires (articles 93.1.12, 93.1.13 et 93.1.14); enfin, lorsqu'elle intervient, la Cour du Québec ne peut que rejeter l'appel, annuler la cotisation, la modifier ou la déferer au ministre pour un nouvel examen et une nouvelle cotisation (article 93.1.21).

[...]

[61] En plaidant que le ministre du Revenu devait nécessairement établir dans les circonstances exposées l'Avis de Cotisation à « NÉANT », il n'est pas manifeste que Canada s'attaque vraiment à la cotisation finale et aux impôts dus ayant été déterminés ainsi.

[62] En effet, Canada ne conteste pas alors son assujettissement à l'impôt québécois, ni non plus, par exemple, les conclusions ou déterminations du ministre du Revenu quant à ses revenus ou dépenses. Elle ne conteste pas davantage comme tel le montant de l'impôt auquel elle est tenue suivant l'examen du ministre⁴⁸.

[63] Lorsque Canada plaide que le ministre du Revenu ne pouvait qu'établir l'Avis de Cotisation à « NÉANT », ce à quoi elle s'attaque apparaît être avant tout le pouvoir de cotisation du ministre du Revenu et la façon dont il l'a exercé dans les circonstances de l'affaire. C'est, en d'autres termes, demander ou réclamer qu'il exerce les pouvoirs qui lui sont dévolus par la loi et la discrétion qui s'y rattache d'une manière précise ou d'une certaine façon qui, dans tous les cas, seraient différents de la façon dont il s'est exécuté en l'espèce.

[64] Pour le Tribunal, ce dont il faudrait peut-être parler à ce moment-là n'est pas d'une contestation auprès de la Cour du Québec. Il s'agirait possiblement davantage d'un contrôle judiciaire devant la Cour supérieure.

[65] Quoi qu'il en soit, pour les motifs déjà exposés, le Tribunal conclut que le seul moyen plaidé devant lui par Canada n'est pas bien fondé. La contestation sera donc rejetée, avec les frais de justice.

POUR CES MOTIFS, LE TRIBUNAL :

⁴⁸ Pour un exemple dans cette perspective, voir : *Pellan c. Agence du Revenu du Québec*, (C.A., 2012-09-18), 2012 QCCA 1632, AZ-50895058, 2012EXP-3480, J.E. 2012-1865, [2012] R.J.Q. 1789, EYB 2012-211298, demande d'autorisation d'appel à la Cour suprême du Canada rejetée : 2013 CanLII 21766 (CSC).

REJETTE la contestation de la demanderesse;

LE TOUT, avec les frais de justice.



ALAIN BREault, J.C.Q

FASKEN MARTINEAU DUMOULIN LLP
(Me Bruno Di Dodo)
(Me François Barrette)
Avocats de la demanderesse

LARIVIÈRE MEUNIER (Revenu Québec)
(Me Brigitte Landry)
(Me Pierre G. Zemaïtis)
Avocats de la défenderesse

Date d'audience : 1^{er} mai 2024

Notes écrites et autorités 31 mai 2024 et 11 juin 2024