

Affaire *Hillis c Canada (PG)* : la Cour fédérale juge conforme au droit interne le dispositif décrié

Mazen Raad

Volume 46, numéro 2, 2016

URI : <https://id.erudit.org/iderudit/1038624ar>

DOI : <https://doi.org/10.7202/1038624ar>

[Aller au sommaire du numéro](#)

Éditeur(s)

Éditions Wilson & Lafleur, inc.

ISSN

0035-3086 (imprimé)

2292-2512 (numérique)

[Découvrir la revue](#)

Citer cet article

Raad, M. (2016). Affaire *Hillis c Canada (PG)* : la Cour fédérale juge conforme au droit interne le dispositif décrié. *Revue générale de droit*, 46(2), 473–501. <https://doi.org/10.7202/1038624ar>

Résumé de l'article

Sous l'impulsion, notamment, d'un certain nombre d'institutions financières canadiennes, mais aussi au vu du contexte national et international de cristallisation des consciences sur les enjeux de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, le Canada a adopté, en 2014, la *Loi de mise en oeuvre de l'Accord Canada–États-Unis pour un meilleur échange de renseignements fiscaux* qui a, depuis lors, permis la mise en oeuvre de la loi américaine *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*, relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes déclarables américains ouverts, au Canada, par des personnes présentant des indices d'américanité. Les premiers échanges de renseignements, qui devaient avoir lieu le 30 septembre 2015, ont été l'élément déclencheur d'une série de contestations judiciaires quelques mois plus tôt, traduisant la double volonté de mettre en cause l'illégalité de ces procédés, y compris de leur assise textuelle, et de contrer l'influence, voire l'extraterritorialité, de la loi *FATCA*. En témoignent, à juste titre, la procédure judiciaire engagée devant la Cour fédérale du Canada dans l'affaire faisant l'objet du présent commentaire et le jugement qui s'en est suivi.

CHRONIQUE JURISPRUDENTIELLE

Affaire *Hillis c Canada* (PG) : la Cour fédérale juge conforme au droit interne le dispositif décrié

MAZEN RAAD*

RÉSUMÉ

Sous l'impulsion, notamment, d'un certain nombre d'institutions financières canadiennes, mais aussi au vu du contexte national et international de cristallisation des consciences sur les enjeux de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, le Canada a adopté, en 2014, la Loi de mise en œuvre de l'Accord Canada–États-Unis pour un meilleur échange de renseignements fiscaux qui a, depuis lors, permis la mise en œuvre de la loi américaine Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes déclarables américains ouverts, au Canada, par des personnes présentant des indices d'américanité. Les premiers échanges de renseignements, qui devaient avoir lieu le 30 septembre 2015, ont été l'élément déclencheur d'une série de contestations judiciaires quelques mois plus tôt, traduisant la double volonté de mettre en cause l'illégalité de ces procédés, y compris de leur assise textuelle, et de contrer l'influence, voire l'extraterritorialité, de la loi FATCA. En témoignent, à juste titre, la procédure judiciaire engagée devant la Cour fédérale du Canada dans l'affaire faisant l'objet du présent commentaire et le jugement qui s'en est suivi.

MOTS-CLÉS :

Requête en jugement sommaire (rejet), Règles des Cours fédérales (procédure), échange automatique de renseignements fiscaux (légalité), comptes déclarables américains, personnes des États-Unis, FATCA.

ABSTRACT

In light of the Canadian financial institutions' concerns, as well as of the fraud and tax evasion issues in both the national and international context, Canada had enacted, in 2014, the Canada–United States Enhanced Tax Information Exchange Agreement Implementation Act that has since been aligned with the American

* Docteur en droit, juriste et professeur de droit à la Cité collégiale d'Ottawa.

Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), which applies to US reportable accounts held by US persons in Canada. The first exchange of information that took effect on September 30, 2015 was the trigger of a series of contestations which aimed to challenge both the illegality of the automatic exchange of information, including their legal grounds, and the influence and extraterritoriality impact of the FATCA. Self-evidently, the ruling of the Federal Court of Canada in the case under comment reflected these legal challenges.

KEY-WORDS:

Motion for summary judgment (dismissed), Federal Courts Rules, automatic exchange of financial account information (legality), US reportable account, US persons, FATCA.

SOMMAIRE

Introduction.....	475
I. La procédure de saisine empruntée en l'espèce par les requérantes.....	478
A. Le choix de l'action introductive d'instance: quelle différence par rapport à une « demande introductive d'instance » au sens des <i>Règles des Cours fédérales</i> ?	479
B. Les requérantes égarées dans les méandres procéduraux.....	482
II. L'inventaire des arguments débattus à l'audience.....	484
A. Sur l'interdiction faite à tout office fédéral de divulguer à un tiers des renseignements couverts par la confidentialité au sens de l'article 241 de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i>	485
B. S'agissant de la notion de « personnes des États-Unis ».....	488
C. Le dispositif contesté permettra au fisc américain d'asseoir une imposition qui n'aurait pas été fondée en vertu de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i>	491
III. La solution du juge s'imposait <i>a fortiori</i>	493
A. La cohérence de l'interprétation que le juge de première instance retient de l'ensemble des textes en vigueur.....	493
B. Le jugement du 16 septembre 2015 n'est que le redit des arrêts rendus auparavant par la Cour suprême du Canada, intervenant dans des contextes assez similaires.....	497
Conclusion.....	499

INTRODUCTION

Prenant acte de la *Loi de mise en œuvre de l'Accord Canada–États-Unis pour un meilleur échange de renseignements fiscaux*¹ (ci-après *Loi de mise en œuvre de l'Accord*), la Cour fédérale du Canada a dit, dans son jugement du 16 septembre 2015, y avoir lieu à déclarer, d'une part, que — s'agissant de l'échange automatique d'informations fiscales entre le Canada et les États-Unis — la collecte et la communication de renseignements relatifs aux comptes financiers, qui sont ouverts par des «*US persons*» auprès des institutions financières canadiennes, sont **LÉGALES**²; d'autre part, que la *Loi de mise en œuvre de l'Accord* est **COMPATIBLE**³ aussi bien avec les stipulations de la *Convention conclue entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et la fortune*⁴ (ci-après *Convention*) qu'avec l'article 241 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁵. Ce disant, la Cour fédérale a affirmé qu'aucun texte légal, non plus qu'aucune stipulation conventionnelle, ne fait aujourd'hui obstacle à la reconnaissance de ce type de recueil et d'échange de renseignements, tant s'en faut. Mais si la Cour a rejeté l'action des requérantes, elle a néanmoins pris soin de préciser que c'était sans préjudice de leurs droits à l'exercice des voies de recours, s'agissant de débattre de la conformité des dispositions contestées avec les droits constitutionnellement garantis. Il s'agit évidemment d'un sujet contentieux brûlant, l'un des plus âprement débattus en droit administratif, concernant potentiellement plusieurs milliers de contribuables possédant la double nationalité canadienne et américaine, et qui n'a pas cessé d'alimenter les chroniques juridiques⁶.

1. *Loi de mise en œuvre de l'Accord Canada–États-Unis pour un meilleur échange de renseignements fiscaux*, LC 2014, c 20, art 99.

2. Étant donné que la légalité se définit comme la soumission de l'administration au droit.

3. Sachant par ailleurs que, d'un point de vue jurilinguistique, «compatibilité» et «conformité» ne sont pas synonymes.

4. Étant l'annexe I de la *Loi de 1984 sur la Convention Canada–États-Unis en matière d'impôts*, SC 1984, c 20.

5. *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC 1985, c 1 (5^e supp).

6. Eric Koh, *New Disclosure Requirements and Added Relief for US Taxpayers with Undisclosed Foreign Assets* (mars 2012), en ligne: <www.lexology.com/library/details.aspx?g=078b5098-5604-4fdc-b4d1-e05e94a63424>.

La *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*⁷ a été adoptée en 2010 par les États-Unis afin de renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales, en obligeant tous les établissements financiers du monde à transmettre automatiquement aux États-Unis des renseignements sur les revenus et les actifs de leurs contribuables, personnes physiques ou entités. Le non-respect de cette obligation est sanctionné par une retenue à la source de 30 %, appliquée aux revenus financiers versés, soit depuis les États-Unis, soit depuis le pays de résidence effective, aux comptes récalcitrants tenus par l'établissement concerné. Véritable épée de Damoclès, la sanction décidée unilatéralement par les États-Unis constituait une menace pour les institutions financières canadiennes, bon nombre d'entre elles craignant de graves dommages commerciaux et de réputation en cas de non-conformité avec la *FATCA*, en plus d'un risque majeur d'éviction de relations avec certains clients, contreparties, prestataires ou relations de place. Le dispositif américain, voté en 2010, est donc fortement extraterritorial et unilatéral. Cette méthode, pour le moins cavalière, fut le point de départ d'un cycle d'intenses négociations, menées par le Canada, afin d'organiser la mise en œuvre de ce dispositif dans le cadre d'un accord bilatéral. Il s'est agi d'établir un échange automatique de renseignements à des fins fiscales sur un très large éventail de données financières⁸, tout en évitant, pour les banques canadiennes⁹, une retenue à la source sur les flux en provenance des

7. *US Foreign Account Tax Compliance Act*, 124 Stat 71 aux pp 97–117, 26 USC § 1471–1474, §§ 6038D.

8. Exception faite cependant des régimes enregistrés qui bénéficient désormais d'une exonération d'impôt. Il s'agit en l'occurrence du régime enregistré d'épargne-retraite (REER), du compte d'épargne libre d'impôt (CELI), du régime enregistré d'épargne-invalidité (REEI), du régime de pension agréé (RPA), du fonds enregistré d'épargne-retraite (FEER), du régime de pension agréé collectif (RPAC), du régime enregistré d'épargne-études (REEE), du compte Agri-investissement et du régime de participation différée aux bénéfices (RPDB).

9. En pratique, il s'agira principalement des banques, des coopératives de crédit, des firmes de courtage, des compagnies d'assurances et des sociétés de fonds communs de placement, mais également de toutes les entités énoncées à l'article 263(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

États-Unis et les *comptes déclarables américains*¹⁰ ouverts chez elles par des «*US persons*»¹¹ résidant au Canada.

C'est tout l'objet de l'*Accord entre le gouvernement du Canada et le gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer l'observation fiscale à l'échelle internationale au moyen d'un meilleur échange de renseignements en vertu de la Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune* (ci-après *Accord*), signé le 5 février 2014, lequel n'est autre que la traduction par voie législative d'une convention fiscale déjà scellée, en 1984, entre les deux gouvernements. Il s'agit de la clé de voûte de l'amélioration de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, qui vient donc compléter la palette des instruments dont s'est déjà doté le Canada¹². D'ailleurs, le juge de première instance n'a pas fait l'économie de ce socle et l'a bien rappelé dans son jugement. Il convient néanmoins de signaler

10. Le dispositif contesté couvre différentes catégories de revenus d'investissement, y compris les intérêts, dividendes et types analogues de revenus, ainsi que des renseignements sur les soldes de comptes. Est considéré comme « compte déclaratoire américain » au sens du sous-paragraphe cc) du premier article de l'*Accord entre le gouvernement du Canada et le gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer l'observation fiscale à l'échelle internationale au moyen d'un meilleur échange de renseignements en vertu de la Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, qui est l'annexe 2 (article 2) de la *Loi de mise en œuvre de l'Accord Canada-États-Unis pour un meilleur échange de renseignements fiscaux*, tout compte financier ouvert auprès d'une institution financière canadienne déclarante — qui reçoit habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces — par une ou plusieurs personnes désignées des États-Unis ou par une entité non américaine dont une ou plusieurs des personnes détenant le contrôle sont des personnes désignées des États-Unis. Il peut également s'agir d'un compte commercial nouveau ou déjà ouvert auprès d'une entité américaine ou étrangère dans laquelle des résidents ou des citoyens des États-Unis détiennent des parts. Les comptes à déclarer en application du dispositif susvisé sont les comptes bancaires et de courtage, les contrats de rente ainsi que certains types de contrats d'assurance ayant pour objet la constitution d'un placement ou d'une épargne.

11. À s'en tenir à la notion de « personne des États-Unis » au sens des sous-paragraphe ee) (1) du premier article de l'*Accord*, celle-ci peut inclure, s'agissant précisément des personnes physiques :

- tout citoyen des États-Unis, et plus précisément toute personne qui, étant née aux États-Unis, réside au Canada ou dans un autre pays et qui n'a pas renoncé à sa citoyenneté américaine;
- tout résident légal des États-Unis, autrement dit celles et ceux qui, résidant au Canada, sont titulaires d'une carte verte américaine;
- tout résident permanent des États-Unis résidant au Canada;
- tout citoyen ou résident canadien ayant ouvert auprès d'une institution financière canadienne un compte conjoint avec un époux américain vivant au Canada;
- tout individu ayant séjourné aux États-Unis pendant une période jugée suffisamment longue et qui, au cours de l'année de déclaration visée par l'*Accord*, aurait résidé ou vécu au Canada.

12. Certes, il est prématuré de mesurer l'efficacité de l'*Accord*, mais on peut déjà constater qu'il a, comme tout échange automatique, un effet dissuasif.

que seuls les comptes dont le solde est supérieur à 50 000 dollars sont concernés par l'*Accord* qui, précisons-le, permet une mise en œuvre de la FATCA de manière centralisée. Les données transiteront ainsi par l'administration fiscale canadienne, en l'occurrence l'Agence du revenu du Canada, et non pas directement par les institutions financières¹³.

I. LA PROCÉDURE DE SAISINE EMPRUNTÉE EN L'ESPÈCE PAR LES REQUÉRANTES

Le 11 août 2014, la Cour fédérale a été saisie par deux personnes d'une **action introductive d'instance** en application des *Règles* 61 et 169(c) des *Règles des Cours fédérales*¹⁴ — étant en l'occurrence les règles du droit procédural applicable devant cette Cour — en vertu de laquelle elles ont, d'abord, soumis — *a priori* le jour même de l'introduction de l'instance — une **demande de déclaration ou *statement of claim***¹⁵ sur le fondement des *Règles* 171 et 63(1)a), avant de l'amender le 9 octobre 2014, là aussi par voie de **demande de déclaration**. Il s'agit de deux retraitées¹⁶ ontariennes possédant la double nationalité américaine et canadienne au moment de la saisine, nées aux États-Unis, l'une de parents canadiens, l'autre d'un parent canadien et d'un parent américain, mais qui, à en croire le dossier de la procédure, depuis leur arrivée au Canada, alors qu'elles étaient âgées respectivement de cinq et de six ans, ne sont jamais retournées vivre aux États-Unis.

Dans leur première demande, les requérantes ont invoqué une série de griefs d'inconstitutionnalité avec pour objectif de faire écarter l'application tant des dispositions législatives que des stipulations

13. En effet, dorénavant, ces institutions financières canadiennes qui, en vertu de l'*Accord*, sont tenues aux obligations d'identification de comptes et de diligence raisonnable, doivent communiquer à l'Agence du revenu du Canada (ARC), plutôt que directement à l'Internal Revenue Service (IRS), comme c'était le cas avant l'entrée en vigueur de l'*Accord*, les relevés de comptes financiers détenus par des personnes des États-Unis résidant au Canada. L'ARC communiquera par la suite les renseignements s'y rapportant à l'IRS, conformément aux stipulations de la *Convention* déjà conclue. En revanche, bénéficieront d'une présomption de conformité les institutions financières qui ne disposent que d'une clientèle locale. Enfin, pour les personnes présentant des « indices d'américanité », les banques devront demander à l'individu concerné une autocertification attestant qu'il n'est pas contribuable américain.

14. *Règles des Cours fédérales*, DORS/98-106.

15. Brain J Saunders, Donald J Rennie et Graham Garton, *Federal Courts Practice*, 2016, vol 2, Toronto, Carswell, 2016 aux pp 1091–93.

16. L'on se questionne d'ailleurs sur la nature véritable de la démarche inédite entreprise par les requérantes, puisque le dispositif contesté ne s'applique pas aux régimes de retraite (voir *supra* note 8).

conventionnelles, normalement appelées à régir des situations dans la logique on ne peut plus légaliste, en raison, disaient-elles, de la disproportion de leurs effets sur leurs droits fondamentaux. En revanche, leur seconde demande, beaucoup plus circonscrite, tendait à faire déclarer l'*Accord* — étant le fruit de l'article 99 et de la *Loi de mise en œuvre de la Convention Canada–États-Unis pour un meilleur échange de renseignements fiscaux*¹⁷ — ainsi que les articles 263 à 269 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹⁸, incompatibles tant avec les stipulations de la *Convention*¹⁹ qu'avec le texte de l'article 241 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En d'autres termes plus précis, les requérantes voulaient, chacune en ce qui la concernait, faire déclarer, d'abord, que la collecte de renseignements concernant leurs comptes financiers et la communication systématique de ceux-ci à l'*Internal Revenue Service (IRS)* des États-Unis, chargé de percevoir l'impôt sur le revenu mondial dû par ses propres citoyens résidant au Canada, sont irrégulières et, ensuite, que leurs fondements textuels sont entachés d'incompatibilité.

Le jugement du 16 septembre 2015 est intéressant d'abord en ce qu'il éclaire une question de procédure ayant en l'espèce fait difficulté, celle de savoir quelle est l'option procédurale à envisager pour soulever devant le juge fédéral des questions de constitutionnalité et, ensuite, en ce qu'il attire l'attention des avocats quant au soin à apporter à la rédaction d'une requête en injonction, s'agissant précisément d'une procédure visant un jugement sommaire.

A. Le choix de l'action introductive d'instance : quelle différence par rapport à une « demande introductive d'instance » au sens des *Règles des Cours fédérales*?

Par souci de clarté, ne serait-ce aussi que pour mieux cerner l'aspect du régime procédural de « l'action introductive d'instance »²⁰ et de la « demande introductive d'instance » devant la Cour fédérale, c'est de cela qu'il est question, arrêtons-nous un peu sur les *Règles des Cours*

17. *Loi n° 1 sur le plan d'action économique*, LC 2014, c 20.

18. *Loi de l'impôt sur le revenu*, *supra* note 5.

19. Étant l'annexe I de la *Loi de 1984 sur la Convention Canada–États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, *supra* note 4.

20. Dans la terminologie juridique du droit procédural, il convient de distinguer « action » et « instance ». L'action est le droit qui appartient à une personne de faire valoir une prétention en saisissant la juridiction à laquelle la loi attribue compétence pour en connaître. L'instance, c'est seulement le développement procédural découlant de la saisine du juge.

fédérales régissant tout particulièrement l'introduction de l'instance. C'est que, devant la Cour fédérale, l'introduction de l'instance peut s'effectuer selon deux voies procédurales d'action et de demande aux ressemblances ô combien trompeuses pour un civiliste²¹, si bien que selon la *Règle 57*, l'inobservation de cette spécificité ne donne pas lieu à l'annulation de l'acte introductif d'instance²² en l'absence d'irrégularités de forme ou de fond touchant sa validité. Si la voie procédurale de l'action introductive d'instance est régie par les *Règles 169 à 299*, en revanche, celle relative à la demande introductive d'instance l'est par les *Règles 300 à 334*. Plus précisément, l'acte introductif d'instance se traduit, **dans le cas d'une action introductive d'instance**, par une **demande de déclaration** au sens des *Règles 63(a)* et *171(a)i)* et par un **avis de demande** conformément aux *Règles 63(a)*, *300(a)* et *(b)* et *301*, **s'agissant d'une demande introductive d'instance**.

Une autre particularité, relative cette fois-ci aux types de requêtes, mérite également d'être soulignée, mais là encore, on observe une différence selon qu'il s'agit d'une **demande introductive d'instance** ou d'une **action introductive d'instance** : les requêtes en injonction interlocutoire²³ et provisoire²⁴ visées aux *Règles 358* et suivantes et aux *Règles 373* et suivantes, ainsi que celles en jugement sommaire²⁵ ou en procès sommaire²⁶ au sens des *Règles 213* et *216*, doivent être présentées dans le cadre d'une action introductive d'instance, tandis que

21. D'où la clarification de la Cour d'appel fédérale dans son arrêt *TMR Energy Ltd c Ukraine (State Property Fund)*, 2005 CAF 28 (CanLII), 3 RCF 111. On y lit clairement au para 38: «it is important to distinguish between actions, applications and appeals, which are the only ways allowed by the Rules to commence proceedings, on the one hand, and motions, on the other hand».

22. *Bureau du surintendant des faillites c Macleod*, 2010 CAF 84 (CanLII), 2010 CF 96 (CanLII), 402 NR 341.

23. Les injonctions interlocutoires peuvent être prononcées, sous réserve toutefois du triple critère exigé par la Cour d'appel fédérale dans *Jamieson Laboratories Ltd c Reckitt Benckiser LLC*, 2015 CAF 104 (CanLII) et *Nature Co c Sci-Tech Educational Inc*, (1992) 41 CPR (3^e) 359 (CAF), [1992] ACF n^o 266 (QL); mais également, par la Cour suprême du Canada dans *RJR-MacDonald Inc c Canada (PG)*, [1994] 1 RCS 311, 1994 CanLII 117 (CSC).

24. Celle-ci, qui précède généralement toute injonction interlocutoire, doit démontrer l'existence d'une question sérieuse, d'un préjudice irréparable et d'une urgence: *Fournier Pharma Inc c Apotex Inc*, 1999 CanLII 7961 (CF), (1999) 1 CPR (4^e) 344 (CFPI) et *Les Laboratoires Servier c Apotex Inc*, 2006 CF 1443 (CanLII), 57 CPR (4^e) 245.

25. *Bernèche c Canada*, (1991) 3 CF 383 (CanLII), [1991] ACF n^o 515 (QL).

26. *Wenzel Downhole Tools Ltd c National-Oilwell Canada Ltd*, 2010 CF 966 (CanLII), 87 CPR (4^e) 412.

les requêtes en injonction²⁷ ou en jugement déclaratoire²⁸, visées à l'article 18(1)a de la *Loi sur les Cours fédérales*²⁹, doivent être soumises dans le cadre d'une demande introductive d'instance³⁰. Mais ce n'est pas tout, car ces derniers types de requêtes ayant pour fondement l'article 18(1)a doivent, sous peine d'irrecevabilité, répondre à deux exigences de forme prescrites par les *Règles des Cours fédérales* : d'abord, avoir pour objet le contrôle ou la révision judiciaire d'une décision étatique³¹ émanant d'un « office fédéral »³², qui aurait, par exemple, prescrit, comme ce fut le cas dans la présente affaire, la collecte et la communication de renseignements financiers³³; ensuite, être présentées après épuisement des voies de recours administratif³⁴, sauf, bien sûr, si la Cour fédérale décide, le cas échéant, de convertir l'action introductive d'instance en « demande introductive d'instance »³⁵ selon les conditions de l'article 18.4 de la *Loi sur les Cours fédérales* ou si le requérant choisit, en dépit de l'illégalité d'une décision qui aurait été prise par un office fédéral à son encontre, de saisir une cour fédérale ou supérieure d'une action introductive d'instance en réparation du préjudice subi³⁶ plutôt que de procéder par voie de demande introductive d'instance en annulation de la décision. Enfin, la précision étant d'importance, si, par exemple, le requérant entend contester la constitutionnalité d'une loi fédérale ou provinciale devant la Cour fédérale, encore faut-il qu'il ait déposé « l'avis de question

27. *Brière c Lang*, [1994] JCF n° 1777 (QL).

28. *Lebar c Canada*, (1998) 1 CF 603 (CanLII), [1988] JCF n° 940 (QL); *Novopharm Ltd c Eli Lilly Canada Inc*, 2009 CAF 138 (CanLII), [2009] JCF n° 566 (QL).

29. *Loi sur les Cours fédérales*, LRC 1985, c F-7.

30. *Lower Similkameen Indian Band c Allison*, [1997] 1 FCR 474, 1996 CanLII 3883 (CF).

31. Pourvu toutefois que la décision soit définitive et ait force obligatoire : *Rothmans, Benson & Hedges Inc c MRN*, (1998) 148 TRF 3 (CFPI), [1998] ACF n° 79 (QL); *Mikail c Canada (PG)*, 2011 CF 674 (CanLII), [2011] ACF n° 1100 (QL).

32. L'alinéa 2(1)h) de la *Loi sur les Cours fédérales* définit le terme « office fédéral ». Voir aussi, *DRL Vacations c Administration portuaire de Halifax*, 2005 CF 860 (CanLII), [2005] ACF n° 1060 (QL).

33. Sous réserve, toutefois, que la révision judiciaire n'ait pas pour but de remettre en cause le fondement textuel de ces procédés. Voir, à titre d'exemple, *Johnson c Canada (MRN)*, 2015 CAF 51 (CanLII), 469 NR 326.

34. *Canada (Agence des services frontaliers) c CB Powell Ltd*, 2010 CAF 61 (CanLII), [2011] 2 RCF 332.

35. En effet, la Cour fédérale peut, sur le fondement de l'article 18.4(2) de la *Loi sur les Cours fédérales*, décider de convertir l'action initialement intentée en demande introductive d'instance. Voir, en ce sens, *Esquega c Canada (AG)*, [2006] FC 297 (CanLII), 308 FTR 301; *Association des crabiers acadiens Inc c Canada (PG)*, 2009 CAF 357 (CanLII), 402 NR 123; *Levar v Canada*, 2009 CF 1051 (CanLII), [2009] JCF n° 1291 (QL).

36. *Canada (PG) c TeleZone*, 2010 CSC 62, [2010] 3 RCS 585.

constitutionnelle » prévu à la *Règle 69* et observé tant le régime procédural de la « demande introductive d'instance » que les prescriptions de l'article 57 de la *Loi sur les Cours fédérales*.

Tout cela pour dire que, dans le doute, l'avocat aura tout intérêt à saisir la Cour fédérale à la fois d'une action introductive d'instance et d'une demande introductive d'instance, tout en prenant soin de lui demander, par voie de requête, une directive qui lui permettra de jeter son dévolu sur la voie procédurale la plus adaptée à la nature de sa demande³⁷. D'ailleurs, cette commodité offerte à l'avocat lui évite de voir sa demande ou son action déclarée irrecevable par le juge pour irrégularité de forme.

B. Les requérantes égarées dans les méandres procéduraux

En effet, en déposant leur demande de déclaration le 11 août 2014, sur laquelle, faut-il le signaler ici, le juge n'a pas statué dans son jugement du 16 septembre 2015, les requérantes auraient voulu, outre la réparation en vertu de l'article 24 de la *Charte canadienne des droits et libertés*, faire examiner la *Loi de mise en œuvre de l'Accord* au regard de cinq exigences constitutionnelles : d'abord, un premier grief fondé sur l'atteinte au principe constitutionnel non écrit de la souveraineté territoriale du Canada; ensuite, un second grief fondé sur la violation de l'interdiction faite au législateur fédéral d'empiéter sur le pouvoir exclusif des législatures provinciales en vertu des paragraphes 92(13) et (16) de la *Loi constitutionnelle de 1867*; enfin, trois autres griefs fondés sur la méconnaissance des droits et libertés énoncés aux articles 7, 8 et 15 de la *Charte canadienne des droits et libertés*. Or, pour pouvoir en débattre devant le juge fédéral, il aurait fallu que les requérantes aient introduit l'instance par **voie de demande introductive d'instance** et accompli toutes les exigences procédurales qui s'imposaient, ce qu'elles n'ont pas fait. Les requérantes étaient tellement perdues dans les méandres procéduraux qu'elles ont commis une autre maladresse, puisque, après avoir déposé une requête en jugement sommaire, elles ont saisi le juge de deux autres requêtes. D'abord, une requête en jugement déclaratoire, alors que, à s'en tenir aux *Règles des Cours fédérales*, seules les demandes introductives d'instance³⁸ en révision judiciaire permettent le prononcé d'un tel jugement, sous réserve toutefois

37. Roger T Hughes, Arthur Renaud et Trent Horne, *Canadian Federal Courts Practice, 2016 Edition / Pratique devant les Cours fédérales, édition 2016*, vol 2, Markham, LexisNexis, 2016 à la p 698.

38. Voir notes 29 à 32.

de la réunion de certains éléments³⁹; ensuite, une requête en injonction permanente visant à astreindre le ministre du Revenu national à stopper définitivement les transferts de données financières vers les États-Unis, alors que, là encore, ce type d'injonction n'est envisageable que dans un jugement définitif au sens de l'article 2 de la *Loi sur les Cours fédérales*, c'est-à-dire un jugement à caractère révocable acquérant non pas la force de chose jugée, mais l'autorité de la chose jugée.

En agissant de la sorte, en méconnaissant notamment la procédure, les requérantes ont rendu impossible la conversion de l'action en demande introductive d'instance⁴⁰. Elles ne pouvaient donc demander la fixation de la procédure à une audience de débat contradictoire et de plaidoirie que pour discuter des seules questions soulevées dans la demande de déclaration du 9 octobre 2014 et faire entendre la requête en jugement sommaire. Et quoi de mieux qu'une telle requête audiencée, où l'action d'un office fédéral est analysée, critiquée, mise en lumière, pour exciper de l'incompatibilité d'un accord intergouvernemental conventionnel avec le droit interne? Ce d'autant que, devant le juge fédéral, la mise en cause d'un accord bilatéral ou international est bien possible puisque au Canada, contrairement à d'autres pays étrangers ayant fait le choix du monisme⁴¹ plutôt que celui du dualisme⁴², les lois internes priment sur les traités signés par le gouvernement fédéral⁴³. En effet, ces accords ou traités internationaux

39. Ainsi incombe-t-il à tout requérant de démontrer, d'abord, l'existence d'une question sérieuse; ensuite, le fait d'avoir subi un préjudice qui serait irréparable en cas de rejet de sa demande; enfin, quant à la prépondérance des inconvénients, que la suspension de l'application de la loi contestée est à l'avantage du public. Voir, en ce sens, *143471 Canada Inc c Québec (PG)*, [1994] 2 RCS 339, 1994 CanLII 89 (CSC); *RJR-MacDonald Inc c Canada (PG)*, supra note 23; *Harper c Canada (PG)*, 2000 CSC 57, [2000] 2 RCS 764.

40. En ce sens, *Lower Similkameen Indian Band c Allison*, supra note 30.

41. Comme les Pays-Bas, la Suisse, le Luxembourg ou encore la France. Par exemple, en France, l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958 dispose clairement que :

Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie.

La Constitution française prévoit donc expressément une primauté du droit international sur le droit interne.

42. Par exemple, l'Allemagne, l'Italie et le Royaume-Uni ont un régime parlementaire dualiste peu ou prou identique à celui du Canada.

43. En règle générale, lorsqu'il s'agit pour le gouvernement fédéral de ratifier un traité ou un accord fiscal international, les autorités provinciales y prennent part. Il existe, toutefois, une exception en la matière : *l'Entente fiscale entre la France et le Québec en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune* qui, modifiée le 3 septembre 2002, s'applique aux résidents français du Québec depuis le 1^{er} septembre 1987.

régulièrement ratifiés ont une autorité inférieure à celle des lois internes, autrement dit une valeur infralégislative. Tout juge de l'ordre administratif fédéral peut donc, à l'occasion du litige dont il est saisi, écarter l'application d'une stipulation conventionnelle au motif qu'il l'estime contraire à un texte de loi interne, auquel cas celle-ci serait nécessairement inopérante sur le fondement de l'article 52 de la *Loi constitutionnelle de 1982*. Mais alors, *quid* lorsqu'un accord international est incorporé par un acte interne substantiel acquérant à la fois force⁴⁴ et valeur de loi⁴⁵? Autre interrogation : *quid* lorsque la loi de mise en œuvre d'un tel accord comporte en son sein une disposition expresse régissant les cas d'incompatibilité? C'est pourtant bien la réponse à ces deux interrogations qui a pu motiver le prononcé du jugement sommaire⁴⁶, conformément aux prescriptions de la Règle 215 des *Règles des Cours fédérales*, lequel, disons-le franchement, a rendu impossible la tenue d'un procès sommaire, étant donné en effet « l'absence d'une véritable question »⁴⁷ aux yeux du juge.

II. L'INVENTAIRE DES ARGUMENTS DÉBATTUS À L'AUDIENCE

À l'audience, l'avocat des requérantes a tenté inlassablement de faire tendre le débat du côté de sa thèse, en faisant flèche de tout bois, arguant tantôt de la confidentialité des données financières personnelles protégées par l'article 241 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, tantôt d'une violation du prétendu principe de non-aggravation quant aux revenus expressément exonérés par le législateur canadien, résultant de l'effet extraterritorial et unilatéral de la *FATCA*, tantôt du non-respect du principe de réciprocité, issu du droit international, qui implique le droit à l'égalité et au respect mutuel entre les États contractants, tantôt

44. Pour mémoire, la Cour suprême du Canada avait déjà pris acte de l'expression « force de loi » en matière d'accords intergouvernementaux internes. Elle avait ainsi éclairé un point qui demeurait incertain quant à la question de savoir si les termes « ratification » et « confirmation », contenus dans ces accords, étaient à eux seuls équivoques : *Colombie-Britannique (PG) c Canada (PG); Acte concernant le chemin de fer de l'île de Vancouver (Re)*, [1994] 2 RCS 41 à la p 110, 1994 CanLII 81 (CSC).

45. Voir, en ce sens, Ruth Sullivan, *Sullivan and Driedger on the Construction of Statutes*, 4^e éd, Toronto, Butterworth, 2002 à la p 430.

46. Hughes, Renaud et Horne, *supra* note 37 à la p 25.

47. *Canada (PG) c Lameman*, 2008 CSC 14, [2008] 1 RCS 372. Voir aussi, en ce sens, *Manitoba c Canada*, 2015 CAF 57 (CanLII), 470 NR 187; *Apotex Inc c Merck & Co Inc*, 2004 CF 314 (CanLII), 248 FTR 82.

encore de la prétendue incohérence des dispositions de la *Loi de mise en œuvre de l'Accord* qui, selon lui, sont en contradiction avec les stipulations de la *Convention*. Si l'avocat a contesté la nouvelle loi et mis en cause un certain nombre de stipulations de la *Convention*, c'est principalement, comprend-on à la lecture de sa demande de déclaration amendée du 9 octobre 2014, en raison d'une différence de traitement devant l'impôt, qu'auraient instaurée les textes en cause entre, d'un côté, les citoyens canadiens et les résidents du Canada considérés comme étant des « personnes des États-Unis » et, de l'autre côté, ceux qui ne le sont pas, mais aussi entre les nationaux titulaires d'un compte conjoint canadien, dont le cotitulaire est une « personne des États-Unis », et ceux qui sont uniquement titulaires d'un compte séparé au Canada.

Au-delà des critiques relatives aux procédés de collecte et de communication automatique de renseignements financiers, plusieurs incertitudes ont été dénoncées. Il faut dire que le juge Martineau a été saisi d'une action au champ particulièrement vaste. Pour restreindre celui-ci, nous allons donc nous limiter aux principaux arguments soulevés en l'espèce, qui s'articulent autour de trois questions principales.

A. Sur l'interdiction faite à tout office fédéral de divulguer à un tiers des renseignements couverts par la confidentialité au sens de l'article 241 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*

Premièrement, le problème était non pas de savoir si les requérantes devaient de l'argent au fisc américain, mais plutôt si le ministre du Revenu national du Canada pouvait procéder à la collecte et à la communication systématique de renseignements relatifs aux comptes financiers, ouverts par elles auprès des institutions financières canadiennes, sans méconnaître l'interdiction posée par l'article 241 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, notamment quant à la divulgation de renseignements confidentiels. Les requérantes avaient, en effet, avancé que l'exception consacrée au paragraphe (4)e)(xii)⁴⁸ de cet article, en vertu de laquelle est permise la divulgation par un fonctionnaire de tout renseignement

48. À noter par ailleurs que ce paragraphe, qui figure au sein d'une note marginale plutôt que dans une rubrique de loi, et sur lequel s'est fondé le magistrat pour rejeter les arguments des requérantes, est hors du champ d'application de la *Charte canadienne des droits et libertés*. Voir, à titre d'illustration, *Wigglesworth c R*, [1987] 2 RCS 541, 1987 CanLII 41 (CSC).

confidentiel, ne joue que s'il s'agit d'une disposition⁴⁹ d'un traité fiscal ou d'un accord international désigné au sens du droit conventionnel. Or, selon les requérantes, dès lors qu'il a été incorporé par un acte législatif, l'accord intergouvernemental ne peut plus recevoir une telle qualification.

Ce moyen repose sur une évidence, voire une lapalissade juridique. D'abord, parce qu'en toute occurrence, rien n'empêche le juge, lorsque le texte est flou, d'user de son pouvoir d'interprétation pour en dégager le sens⁵⁰. Le juge Martineau n'a rejeté l'argument invoqué qu'après avoir recherché **l'intention du législateur** se dégageant de la *Loi de mise en œuvre de l'Accord*⁵¹, plus précisément des travaux préparatoires qui, fournissant à cet égard de précieux éclairages, ont surtout conduit à l'adoption de la loi tant par la Chambre des communes que par le Sénat du Canada. En effet, de tous les débats parlementaires⁵², y compris d'ailleurs des rapports du Comité des banques et

49. L'on observera ici, et c'est plus un regret qu'un reproche, que les légistes du ministère de la Justice fédéral, pour désigner les textes d'un traité fiscal ou d'un accord international, ont malheureusement fait usage d'un terme inapproprié dans la version française du paragraphe (4)e(xii) de l'article 241 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Or, en matière de rédaction des textes législatifs ou réglementaires, les termes utilisés doivent être appropriés et exacts techniquement et juridiquement. Il convient donc d'éviter d'utiliser un terme pour l'autre. Dès lors, il y a lieu de parler des « stipulations » (et non des dispositions) d'un contrat, d'un traité, d'un accord ou d'une convention internationale.

50. En ce sens, Pierre-André Côté, *Interprétation des lois*, 3^e éd, Montréal, Thémis, 1999.

51. En ce sens, Hugh M Kindred, «The Use of Unimplemented Treaties in Canada: Practice and Prospects in the Supreme Court» dans Chi Carmody, Yuji Iwasana et Sylvia Rhods, dir, *Trilateral Perspectives on International Legal Issues: Conflict and Coherence*, Baltimore, American Society of International Law, 2003, 3 à la p 12.

52. En effet, lors de la séance du 12 mars 2015 qui s'est tenue au Sénat, les débats et discussions faisaient référence au terme « **accord** » et non à celui de « **loi** ». L'accord en cause, même s'il a été incorporé par un acte législatif interne, demeure un accord au sens du paragraphe (4)e(xii) de l'article 241 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le leader du gouvernement, l'honorable Claude Carignan, pour défendre son projet de loi, s'est expliqué ainsi :

Sénatrice, comme vous le savez, l'accord intergouvernemental utilise le cadre en vigueur en vertu de la Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis. Il veille aussi à ce que la cueillette et l'utilisation des renseignements soient conformes aux lois canadiennes sur la protection des renseignements personnels, et que les renseignements échangés soient protégés par la Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis. L'Agence du revenu du Canada continuera d'administrer l'accord intergouvernemental et sa mise en œuvre pendant que l'affaire est devant les tribunaux.

[...]

Comme je l'ai dit, sénatrice, des négociations ont eu lieu, des concessions ont été faites. Il y a eu des gains importants, comme l'exemption de certains comptes, notamment les régimes d'épargne-retraite, les régimes d'épargne-invalidité et le compte libre d'impôt. Ces comptes ont été exclus. Je le dis et le répète, l'accord n'impose aucun nouvel impôt, ne majore aucun impôt existant, et l'Agence du revenu n'aidera pas l'IRS à percevoir les pénalités américaines.

du commerce et du Comité des finances nationales, il ressort qu'un accord valablement ratifié et approuvé, *qui plus est*, incorporé par un acte interne substantiel acquiert la même force et la même valeur que les lois internes⁵³. Certains regretteront peut-être néanmoins une solution susceptible de porter atteinte à la sécurité juridique. Le juge, devant faire preuve d'un respect rigoureux des prescriptions légales, ne s'est-il pas, en l'occurrence, détaché de la lettre du texte pour en faire primer l'esprit. Certes, mais, en recherchant l'intention du législateur, il s'est interdit à bon droit de la juger. C'est sous cet angle, précisément, que la solution paraît bien justifiée.

Ensuite, parce que, lors de la troisième lecture au Sénat du Canada de la partie 5 du projet de loi C-31 portant adoption de la *Loi sur le plan d'action économique de 2014*, laquelle, précisons-le, avait fait l'objet de vives critiques, notamment quant à la question de l'échange de renseignements, les sénateurs n'ont procédé au vote qu'après avoir évalué et ajusté les dispositions de la loi susvisée aux énonciations de l'arrêt *Spencer*⁵⁴ de la Cour suprême du Canada et aux préconisations du Commissaire à la protection de la vie privée. Les sénateurs et le Commissaire souhaitaient que la plus grande vigilance soit exercée sur le contenu des renseignements échangés, tant il est vrai que les détails se révèlent parfois essentiels. Une série de dispositions et d'adaptations ont donc été élaborées afin de conférer à l'*Accord* une effectivité tant juridique que pratique.

C'est la raison pour laquelle l'exception prévue au paragraphe (4e)(xii) de l'article 241 doit être combinée tant avec les articles 2 et 3(7) de l'*Accord* énonçant que « tous les renseignements échangés sont assujettis aux obligations de confidentialité et autres garanties prévues par la *Convention*, y compris les dispositions qui en limitent l'utilisation », qu'avec le premier paragraphe de l'article XXVII de la *Convention* propre aux conditions d'exploitation et de conservation des renseignements

Parlement du Canada, *Débats du Sénat (Hansard)*, 2^e sess, 41^e lég, vol 149, n^o 125 (12 mars 2015) aux pp 3057–58 (Claude Carignan).

53. En ce sens, Hugh M Kindred et al, *International Law Chiefly as Interpreted and Applied in Canada*, 8^e éd, Toronto, Emond Montgomery, 2014 à la p 182 : «*When the Treaty has been implemented by legislation — that is, appropriate changes have been made to Canadian law — no conflicts with other statutes should, in principle, arise*». Les auteurs s'appuient ici sur un arrêt de la Cour suprême du Canada : *R c Hape*, 2007 CSC 26, [2007] 2 RCS 292. Voir également les pages 168 à 170 de ce même ouvrage, au sujet d'une politique dite en anglais : *Policy on Tabling of Treaties in Parliament*.

54. *R c Spencer*, 2014 CSC 43, [2014] 2 RCS 212.

collectés, qui **doit également délimiter les finalités poursuivies, les services chargés de l'exploitation et les motifs des procédés de collecte et de communication en cause :**

Les renseignements reçus par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation fiscale de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts auxquels la Convention s'applique, par l'administration et la mise à exécution de ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. [. . .]. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent faire état de ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

C'est sur la base de ces articles que le juge Martineau a estimé que la critique de l'avocat ne faisait pas sérieusement douter de la légalité des procédés de collecte et de communication de données financières. Autant dire que la solution retenue par le juge Martineau ne peut être qu'approuvée tant elle est dictée par les termes des articles 241(4d)(xii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et ceux des articles 2 et 3(7) de l'*Accord*.

B. S'agissant de la notion de « personnes des États-Unis »

Deuxièmement, la problématique concernait la notion de « personnes des États-Unis ». Il s'agissait de savoir si — en dépit de l'exclusion prévue au paragraphe 8 de l'article XXVI A de la *Convention* qui, repris à la lettre par le *Protocole*⁵⁵ ayant modifié celle-ci (ci-après *Protocole*), édicte une dérogation à l'assistance mutuelle entre les deux États contractants en matière de perception d'impôts — les requérantes pouvaient être considérées, sur le plan fiscal, comme étant des « personnes des États-Unis » au sens de l'*Accord* et, par voie de conséquence, soumises à la législation fiscale américaine. L'argument que les requérantes ont soulevé résulte d'une lecture tout à fait particulière, voire discutable du paragraphe 8. Rappelons-en ici les termes :

55. *Protocole modifiant la Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, faite à Washington le 26 septembre 1980 et modifiée par les protocoles faits le 14 juin 1983, le 28 mars 1984, le 17 mars 1995 et le 29 juillet 1997, annexe VI (article 2), *Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*, *supra* note 4.

L'assistance prévue par le présent article n'est pas fournie à l'égard d'une créance fiscale concernant un contribuable si celui-ci peut établir que a) lorsque le contribuable est une personne physique, la créance fiscale concerne soit une période imposable au cours de laquelle le contribuable était un citoyen de l'État requis ou, si le contribuable est devenu citoyen de l'État requis avant le 9 novembre 1995 et est citoyen au moment où l'État requérant demande la perception de la créance, soit une période imposable qui a pris fin avant le 9 novembre 1995.

Or, sachant par ailleurs qu'une taxe rétroactive n'est pas en soi inconstitutionnelle⁵⁶, s'il est vrai que l'étendue de l'assistance mutuelle dépend de la rédaction de ce paragraphe, force est néanmoins de constater que, sur la question de la citoyenneté, les requérantes n'ont pas apporté la preuve contraire⁵⁷ puisque, à lire le dossier de la procédure, à aucun moment il n'a été démontré qu'elles étaient déchues de leur nationalité américaine. Leur défense, qui procédait d'affirmations péremptoires se réduisant finalement à de simples allégations⁵⁸, n'a donc pas emporté la conviction. D'ailleurs, l'on voit mal comment le juge aurait pu — en l'absence d'une telle preuve justifiant la mise en jeu du paragraphe 8, et c'est justement là que l'avocat des requérantes n'était pas en reste dans son argumentaire — s'affranchir des sous-paragraphe(e)(1) du premier article de l'*Accord*, lesquels incluent, dans la notion de « personne des États-Unis », toute personne née aux États-Unis qui, ayant sa résidence fiscale au Canada⁵⁹, n'a pas renoncé à sa citoyenneté américaine. Les requérantes demeurent donc soumises à la législation fiscale américaine, même si elles n'ont jamais travaillé ni produit de déclaration d'impôt ou de revenus aux États-Unis.

56. Voir, à titre d'illustration, *Air Canada c Colombie-Britannique*, [1989] 1 RCS 1161 à la p 1193, 1989 CanLII 95 (CSC); *Cusson c Robidoux*, [1977] 1 RCS 650, 1975 CanLII 199 (CSC); *Hôpital Notre-Dame c Patry*, [1975] 2 RCS 388, 1974 CanLII 174 (CSC); E Edinger, «Retrospectivity in Law» (1995) 29 RD UCB 5 à la p 13; *Landgraf c USI Film Products* (1994), 511 ÉU 244 à la p 268; *In Re Spectrum Plus Ltd*, [2005] 3 WLR 58 au para 7, [2005] UKHL 41.

57. En effet, selon la jurisprudence de la Cour fédérale relative aux requêtes en jugement sommaire, de simples affirmations, qui ne sont pas étayées par une preuve valablement établie en droit, ne constituent pas des faits devant être retenus par le juge. Voir, en ce sens, *Kirkbi Ag c Ritvik Holdings Inc*, 81 CPR (3^e) 289 (TD), 1998 CanLII 8100 (CF).

58. En effet, le juge s'est appuyé sur les certificats de naissance et de citoyenneté américaine et non sur de simples photocopies de passeport valide, lequel, selon la jurisprudence de la Cour fédérale, ne constitue qu'une preuve *prima facie*: *Ramalingam c Canada (MCI)*, 1998 CanLII 7241 (CF) au para 5.

59. L'on rappelle toutefois qu'il n'est absolument pas interdit d'ouvrir et de conserver des comptes dans les deux pays, si tant est qu'on les déclare chaque année.

Au reste, les sous-paragraphes ee)(1) du premier article de l'Accord sont également à rapprocher de l'article XXIX de la *Convention* portant dispositions diverses. En effet, aux termes des paragraphes 2(a) et 2(b) de l'article 24 du *Protocole*, il est clairement édicté que :

- a) Sauf dans les cas prévus au paragraphe 3, aucune disposition de la présente Convention ne peut être interprétée comme empêchant un État contractant d'imposer ses résidents (tels que déterminés en vertu de l'article IV (Résidence)) et, en ce qui concerne les États-Unis, ses citoyens [...] et les sociétés qui choisissent d'être considérées comme sociétés nationales; que
- b) Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un ancien citoyen ou un ancien résident à long terme des États-Unis peut, pendant les dix années suivant la perte de ce statut, être imposé conformément aux lois des États-Unis au titre du revenu de sources américaines (y compris le revenu réputé, selon le droit interne des États-Unis, provenir de ces sources).

Certes, le surcroît de complexité vient de ce que la *FATCA* retient à la fois le critère de la nationalité et celui de la résidence fiscale dans le cadre de l'échange automatique de renseignements, à l'inverse de la législation fiscale canadienne qui ne retient que celui de la résidence comme critère de taxation ou d'imposition des citoyens canadiens. Or, **cette complexité accrue paraît bien modeste** au regard de l'efficacité de l'Accord dans la lutte contre l'évasion fiscale. L'on signalera ici que, dans la grande majorité des cas, la plupart des personnes dites « des États-Unis » sont admissibles, aux États-Unis, à la déduction de l'impôt, acquitté déjà par elles dans leur pays de résidence effective. C'est dire qu'au final, elles ne sont pas contraintes de verser deux fois le même impôt au Canada et aux États-Unis, même si, encore une fois, toutes restent tenues de produire une déclaration de revenus annuelle à l'IRS. Il suffit, pour s'en rendre compte, de lire le premier paragraphe de l'article XXIV de la *Convention*, qui stipule ce qui suit :

En ce qui concerne les États-Unis, sous réserve des dispositions des paragraphes 4, 5 et 6, *la double imposition est évitée de la manière suivante* : En conformité des dispositions et sous réserve des limites prévues par la législation des États-Unis (telle qu'elle peut être modifiée sans en changer son principe général), les États-Unis accordent aux citoyens ou résidents des États-Unis [...] comme crédit déductible de l'impôt sur le revenu des États-Unis le montant approprié des impôts sur le revenu payés ou dus au Canada [nos italiques].

Ses paragraphes 3 (a) et (b) énoncent, quant à eux, que :

Les bénéfiques, revenus ou gains d'un [...] résident d'un État contractant qui ne sont pas imposables dans l'autre État contractant conformément à la Convention (sans tenir compte du paragraphe 2 de l'article XXIX (Dispositions diverses)) [...] ou auxquels le paragraphe 5 de l'article XIII (Gains) s'applique sont considérés comme provenant du premier État.

Enfin, s'agissant de l'article XXII de la *Convention*, son paragraphe 1 énonce que :

Les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention ne sont imposables que dans cet État sauf que si ces revenus proviennent de l'autre État contractant, ils sont aussi imposables dans cet autre État.

C. Le dispositif contesté permettra au fisc américain d'asseoir une imposition qui n'aurait pas été fondée en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*

Troisièmement, les requérantes, arguant de la violation du principe d'égalité qui, selon elles, devrait se traduire non pas par un traitement inégal, mais par l'égalité de tous devant l'impôt, ont soutenu que l'épineuse question vient principalement de ce que ces différentes stipulations conventionnelles sont opposables les unes aux autres, voire, à plusieurs égards, contradictoires. Pour étayer leur argument, les requérantes évoquent, d'abord, la non-déductibilité des gains issus de la vente d'une résidence familiale canadienne de la base imposable aux États-Unis, pourtant exemptés d'impôt au Canada en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, puis, dans le même temps — justement pour pointer du doigt la contradiction et la rupture d'égalité qu'elles cherchent à mettre en exergue — excipent tant du paragraphe 5⁶⁰ de l'article IV de la *Convention* que de l'article 20(1)⁶¹ du *Protocole*. D'après

60. Ce paragraphe dispose que :

Nonobstant les dispositions des paragraphes précédents, une personne physique est considérée comme un résident d'un État contractant si : [...] b) La personne physique est assujettie, à l'égard des impôts sur le revenu dans le premier État, à des obligations analogues à celles des résidents du premier État.

61. Ce paragraphe énonce que :

Les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État qui se trouvent dans la même situation, surtout à l'égard de l'impôt sur le revenu mondial.

elles, ces stipulations assurant le respect du principe d'égalité se heurtent, une fois de plus, à la notion de résident au sens où l'entend la *FATCA*, laquelle permet à coup sûr au fisc américain de s'en prévaloir en application du paragraphe 4 de l'article XIII de la même *Convention*. Selon les requérantes, alors que, pour taxer les gains issus de l'aliénation d'un bien en application des paragraphes 4 de l'article XIII de la *Convention* et 2 de l'article 8 (annexe VI — article 2) du *Protocole*⁶², le pouvoir d'imposition est attribué à l'État de résidence et non à l'État de source, il n'en est pas de même pour les gains issus d'aliénations de biens pour lesquels les paragraphes 2 et 3(e) de l'article 27 du même *Protocole* permettent une retenue à la source.

Qui plus est, toujours selon les requérantes, la portée du principe de réciprocité se trouve fortement limitée par la conception américaine de l'extraterritorialité de l'impôt sur le revenu, se traduisant par une extension du pouvoir d'imposition américain. Une telle situation est contestable, arguent-elles, en ce qu'elle vise non pas le critère de rattachement, qui est la résidence fiscale effective, mais l'attribution de revenus. Les requérantes redoutent également qu'avec l'entrée en vigueur de la *Loi de mise en œuvre de l'Accord* et du *Protocole* (annexe III), les personnes des États-Unis résidant au Canada et dont les revenus proviennent exclusivement de ce pays, seront redevables de l'impôt aux États-Unis au titre de l'ensemble de leurs revenus de source américaine.

Source d'insécurité juridique, puisque à des textes versatiles s'ajoute, disent les requérantes, l'interprétation mouvante et parfois abusive de l'administration fiscale américaine, cette situation permettra ainsi au fisc américain d'asseoir une imposition qui n'aurait pas été fondée en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, selon laquelle le droit d'imposition conventionnellement attribué n'est fondé que si le revenu est rattaché

62. En effet, le paragraphe 2 de l'article 8 (annexe VI — article 2) du *Protocole* — ayant supprimé le paragraphe 5 de l'article XIII de la *Convention* — dispose que :

les dispositions du paragraphe 4 ne portent pas atteinte au droit d'un État contractant de percevoir, en vertu de son droit interne, un impôt sur les gains provenant de l'aliénation d'un bien et réalisés par une personne physique qui est un résident de l'autre État contractant si cette personne physique :

- a) Était un résident du premier État (i) pendant au moins 120 mois au cours d'une période quelconque de 20 années consécutives précédant l'aliénation du bien, et (ii) à un moment quelconque au cours des dix années précédant immédiatement l'aliénation du bien; et
- b) Le bien (ou un bien pour lequel un tel bien a été substitué lors d'une aliénation dont le gain n'a pas été reconnu aux fins d'imposition dans le premier État) (i) appartenait à la personne physique à la date où elle a cessé d'être un résident du premier État, et (ii) n'était pas un bien que la personne physique était considérée comme ayant aliéné au motif qu'elle a cessé d'être un résident du premier État et qu'elle est devenue un résident de l'autre État contractant.

à une cédule du droit interne. À cela vient s'ajouter le fait que l'impôt prélevé aux États-Unis sur les revenus de source américaine des personnes des États-Unis résidant au Canada, tels, justement, les gains issus de la cession d'une résidence canadienne, ne donne pas droit à un crédit d'impôt au Canada, faute en effet d'avoir un impôt canadien comparable à l'impôt acquitté aux États-Unis par le contribuable. *Exit*, poursuivent les requérantes, le principe de réciprocité qui, ainsi détourné de sa vocation, n'aura finalement joué qu'à sens unique. Or, selon les requérantes, ce principe implique que la situation d'un contribuable ne puisse être aggravée par l'application d'un accord fiscal, lequel ne peut, en effet, servir de base légale pour imposer un contribuable. La stipulation conventionnelle pourrait alléger ou supprimer des obligations fiscales, mais non les aggraver ou en créer de nouvelles. Le principe de légalité de l'impôt conforterait d'ailleurs l'émergence de cette règle générale, prétendent les requérantes.

III. LA SOLUTION DU JUGE S'IMPOSAIT *A FORTIORI*

A. La cohérence de l'interprétation que le juge de première instance retient de l'ensemble des textes en vigueur

À l'évidence, tous ces arguments, que le juge Martineau a balayés d'un trait de plume dans son jugement, devaient être rejetés pour quatre raisons principales.

D'abord, parce que tant la *Convention* que la *Loi de mise en œuvre de l'Accord* ont acquis force de loi. En attestent, quant à la première, le second paragraphe de son article 3 — qui prévoit que les dispositions de cette loi et la *Convention* l'emportent sur les dispositions incompatibles de toute autre loi — et, s'agissant de la seconde, le premier paragraphe de son article 4, lequel s'ouvre en effet sur ces mots : les dispositions de cette loi et de l'*Accord* l'emportent sur les dispositions incompatibles de toute autre loi, à l'exception de la partie XVIII de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Mieux encore, le deuxième paragraphe de cet article prévoit que les dispositions de la *Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu*⁶³ l'emportent sur les dispositions incompatibles de l'*Accord*.

63. LRC 1985, c I-4.

Et l'on doit la rédaction de ces lois de mise en œuvre — acquérant force de loi et portant transposition des accords fiscaux internationaux en droit interne — aux légistes du ministère de la Justice du Canada chargés de la rédaction et du contrôle de la qualité des textes législatifs et réglementaires qui, en prenant soin d'y prévoir une disposition réglant et limitant strictement les cas d'incompatibilité dans le respect de leurs principes légistiques habituels, non seulement les mettent en parfaite harmonie avec l'ensemble des lois internes⁶⁴, fédérales comme provinciales, mais aussi, et surtout ils les rendent « opposables » à ces lois.

Ensuite, parce qu'en droit international public, la condition dite de réciprocité signifie uniquement, voire exclusivement, que le Canada peut se prévaloir de la violation d'un accord par un autre État pour se soustraire aux obligations découlant de l'accord⁶⁵.

Puis, les stipulations de droit conventionnel peuvent s'opposer, dans certaines circonstances tenant à la clarté des termes de la *Convention*, à la déduction des impôts canadiens de la base imposable aux États-Unis, quand bien même une telle déduction serait prévue par la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Il en irait ainsi, alors même que la *Convention* prévoirait par ailleurs un mécanisme de crédit d'impôt imputable sur l'impôt canadien, dont les personnes des États-Unis seraient en mesure de bénéficier au Canada au titre de l'année de déclaration visée, dès lors que la *Convention* interdit la déduction dans certaines circonstances particulières propres à la *FATCA*. Au vrai, la difficulté est qu'en droit américain, la notion de « *US persons* » est susceptible d'inclure des personnes résidant au Canada et n'ayant jamais travaillé ni produit de déclaration d'impôt ou de revenus aux États-Unis. C'est pourquoi les rédacteurs de l'*Accord* ont tenu à ce que la résidence habituelle des contribuables soit fixée à l'aune de critères précis⁶⁶. D'où, à juste titre, le paragraphe 2 de l'article 8 (annexe VI — article 2) du *Protocole* ayant remplacé le paragraphe 5 de l'article XIII de la *Convention*, mais aussi, et surtout les paragraphes 2(a) et (d) de l'article IV de la *Convention*

64. En ce sens, Kindred et al, *supra* note 53 à la p 182.

65. En ce sens, Ian Brownlie, *Principles of Public International Law*, 6^e éd, Oxford, Oxford University Press, 2003; aussi, en matière d'égalité entre les États, Antonio Cassese, *International Law*, 2^e éd, Oxford, Oxford University Press, 2005 à la p 52.

66. La jurisprudence de la Cour canadienne de l'impôt est éclairante en la matière. Voir *Revah c Canada*, 2004 CCI 312 (CanLII); *Harris-Eze c Canada*, 2002 CanLII 908 (CCI); *Cloutier c Canada*, 2003 CCI 58 (CanLII); *Garcia c Canada*, 2007 CCI 548 (CanLII); *Dufton c Canada*, [1998] 3 CTC 2747; *Meyer c Canada*, 2004 CCI 199 (CanLII); voir, enfin, sur les liens étroits du contribuable avec le pays de résidence habituelle, *Bujnowski c Canada*, 2005 CCI 90 (CanLII).

— desquels se sont inspirés les paragraphes (2)(a) et (d) de l'article 4 du Modèle de Convention fiscale du 22 juillet 2010 concernant le revenu et la fortune, préparé par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) — prévoyant que :

Lorsque [...] une personne physique est un résident des deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante :

a) cette personne est considérée comme un résident seulement de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux);

[...]

d) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord.

Ainsi, grâce à de telles stipulations, les critères d'interprétation de l'*Accord* se clarifient d'une manière homogène, alors que son champ d'application couvre, de manière transversale, des situations appelant en droit interne des qualifications juridiques variées.

Enfin, parce que les requérantes se sont bornées à invoquer, sur le fondement du paragraphe 5(2) de l'article IV de la *Convention*, une distinction entre leur situation et celle des contribuables canadiens ayant perçu des revenus provenant du Canada, mais elles n'ont invoqué ainsi aucun traitement différent qui serait appliqué à des situations objectivement comparables⁶⁷. Il aurait fallu, à notre sens, que les requérantes se comparent non pas aux contribuables canadiens, mais à ceux des États-Unis qui, tout en résidant de manière effective aux États-Unis, s'ils perçoivent des revenus provenant du Canada, demeurent, en toute logique, assujettis à l'imposition de ces gains en vertu de la *FATCA*. Et, pour pousser le raisonnement jusqu'à son terme, l'on pourra raisonnablement faire valoir que la jurisprudence canadienne permet, sous réserve toutefois de solides justifications et d'une atteinte proportionnée au but poursuivi, de déroger au principe d'égalité devant la loi. À la vérité, il est de jurisprudence constante, dans les

67. À titre d'illustration, *Crothers c Simpson Sears Ltd*, 1988 ABCA 155 (CanLII), 51 DLR (4^e) 529 (CA Alb).

arrêts de la Cour suprême du Canada, que le principe d'égalité n'exclut pas des différences de traitement, à condition que celles-ci soient justifiées par une différence de situation ou par un motif d'intérêt général⁶⁸ en rapport avec l'objet de la loi qui les établit⁶⁹ : elles doivent être objectivement fondées⁷⁰, proportionnées⁷¹ à la cause qui les justifie et, bien entendu, étrangères à toute discrimination⁷². C'est typiquement le contrôle qui a été exercé par la Cour suprême du Canada dans *Law c Canada*⁷³.

Quoi qu'il en soit, force est de constater que la *Loi de mise en œuvre de l'Accord* ne présente pas les caractères de généralité, d'automatisme et d'application indifférenciée et que l'inégalité de traitement alléguée, si tant est qu'elle existe, ne résulte pas de cette loi, comme le soutenaient les requérantes, mais de la *FATCA* applicable, somme toute, aux seules personnes des États-Unis résidant au Canada. Autant dire, pour finir, que la Cour fédérale n'est pas — sauf à s'ériger en juridiction subordonnée, ce qui, du point de vue constitutionnel, serait complètement inconcevable — juge de la *FATCA*, tant et si bien que la question déborde de sa saisine⁷⁴ tout autant qu'elle l'empêche de censurer une inégalité de traitement créée, en l'occurrence, par une loi étrangère.

68. *R c Smith (Edward Dewey)*, [1987] 1 RCS 1045, 1987 CanLII 64 (CSC).

69. *Law c Canada (MEI)*, [1999] 1 RCS 497, 1999 CanLII 675 (CSC); *Little Sisters Book and Art Emporium c Canada (Ministre de la Justice)*, 2000 CSC 69, [2000] 2 RCS 1120; *Hunter c Southam Inc*, [1984] 2 RCS 145, 1984 CanLII 33 (CSC); *R c Big M Drug Mart Ltd*, [1985] 1 RCS 295, 1985 CanLII 69 (CSC).

70. On ne sera guère surpris de constater également que les juridictions provinciales réitèrent avec constance une solution jurisprudentielle fixée sur un contrôle constitutionnel de proportionnalité, dédoublant ainsi l'argument pour souligner, d'abord, qu'une rupture d'égalité est admissible si le législateur rapporte un intérêt général qui se dégage de la loi elle-même; ensuite, qu'une rupture d'égalité est encore justifiée si elle repose sur une différence de situation objective. Voir en ce sens, *Crothers c Simpson Sears Ltd*, *supra* note 67.

71. Voir, à titre d'exemple, *Thibaudeau c Canada*, [1995] 2 RCS 627, 1995 CanLII 99 (CSC).

72. *Andrews c Law Society of British Columbia*, [1989] 1 RCS 143, 1989 CanLII 2 (CSC); *Hodge c Canada (Ministre du Développement des ressources humaines)*, 2004 CSC 65, [2004] 3 RCS 357; *Corbiere c Canada (Ministre des Affaires indiennes et du Nord canadien)*, [1999] 2 RCS 203, 1999 CanLII 687 (CSC); *Gosselin c Québec (PG)*, 2002 CSC 84, [2002] 4 RCS 429.

73. *Law c Canada (MEI)*, *supra* note 69. Cet arrêt a pour mérite essentiel d'énoncer qu'une distinction entre des personnes placées dans une situation analogue est discriminatoire si elle n'est pas assortie de justifications objectives et raisonnables, reposant sur des critères en rapport avec les buts poursuivis. Voir également, en ce sens, *Little Sisters Book and Art Emporium c Canada (Ministre de la Justice)*, *supra* note 69.

74. En matière d'extradition, voir *États-Unis d'Amérique c Cotroni*; *États-Unis c El Zein*, [1989] 1 RCS 1469, 1989 CanLII 106 (CSC).

B. Le jugement du 16 septembre 2015 n'est que le redit des arrêts rendus auparavant par la Cour suprême du Canada, intervenant dans des contextes assez similaires

Le jugement faisant l'objet du présent commentaire, qui intéressera sans nul doute à la fois les privatistes et les publicistes, ne semble pas remettre en question l'approche méthodologique consacrée par les tribunaux canadiens. En effet, comme l'avait déjà relevé la Cour suprême du Canada⁷⁵ dans l'arrêt *Crown Forest Industries Ltd c Canada*⁷⁶,

la Convention viserait, de façon accessoire, à réduire les complexités administratives engendrées par l'obligation de produire simultanément des déclarations d'impôt sur le revenu dans deux régimes fiscaux non coordonnés.

Ce faisant, la Cour suprême, tout en prenant acte du jugement *Utah Mines Ltd c R*⁷⁷ de la Cour d'appel fédérale pour en faire l'application à l'espèce, rappelle les commentaires du Comité sur les relations étrangères du Sénat américain :

[L]e projet de traité fiscal entre les États-Unis et le Canada vise principalement à réduire ou à éliminer la double imposition du revenu tiré, par les citoyens et les résidents de l'un ou l'autre pays, de sources situées dans l'autre pays, et à parer à tout évitement fiscal ou à toute évasion fiscale dans les deux pays⁷⁸ [traduction].

L'on relèvera notamment que la transposition d'un accord fiscal international en droit interne conduit généralement les tribunaux à l'interpréter suivant non pas les prévisions du droit interne, mais les principes du droit international public, *a fortiori* ceux que rappellent les articles 31 et 32 de la *Convention de Vienne du 23 mai 1969*⁷⁹. La règle générale d'interprétation des traités est posée à son article 31, paragraphe 1 :

Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but.

75. À propos d'une convention fiscale conclue entre le Canada et les États-Unis en 1980.

76. *Crown Forest Industries Ltd c Canada*, [1995] 2 RCS 802 à la p 27 au para 46, 1995 CanLII 103 (CSC).

77. *Utah Mines Ltd c R*, (1992) 92 DTC 6194 (CAF).

78. Sénat américain (Comité sur les relations étrangères), *Tax Convention and Proposed Protocols with Canada* à la p 2.

79. *Convention de Vienne sur le droit des traités*, 23 mai 1969, 1155 UNTS 331, 8 ILM 679 [Convention de Vienne].

Le principe général, qui guide l'ensemble de la démarche interprétative, est celui de l'interprétation de bonne foi. La seule limite qui s'impose à l'interprète réside dans le souci de ne pas aboutir à une situation où les deux États seraient engagés au-delà de ce qu'ils ont accepté. La technique de l'interprétation conforme contribue à cet objectif. C'est justement à cet aune que la Cour suprême du Canada a relevé dans l'arrêt *Thomson c Thomson*⁸⁰ — comme d'ailleurs dans celui dit *Pushpanathan c Canada (MCI)*⁸¹ — qu'« il serait étrange qu'un traité international auquel la législature a tenté de donner effet ne soit pas interprété dans le sens que les États parties au traité doivent avoir souhaité ». Et c'est à cette même position que se range, semble-t-il aussi, la Cour suprême des États-Unis, en énonçant, dans l'arrêt *Sumitomo Shoji America, Inc c Avagliano*⁸², que « [b]ien que non concluant, le sens que prêtent aux stipulations des traités les organismes gouvernementaux chargés de leur négociation et de leur application a le droit de se voir accorder une grande valeur » [traduction]. Aussi, a-t-il été jugé par la Cour canadienne de l'impôt que :

[C]ontrairement à une loi fiscale ordinaire, un traité ou une Convention en matière d'impôt doit être interprété de façon libérale, de manière à appliquer les véritables intentions des parties. Il faut éviter une interprétation littérale ou légaliste lorsque l'objet fondamental du traité pourrait être rejeté ou contrecarré dans la mesure où le point particulier à l'étude est visé⁸³.

L'enseignement principal de tous ces jugements est qu'il convient d'opérer une distinction en fonction de la teneur de la convention fiscale sans devoir arguer d'une interprétation téléologique de celle-ci⁸⁴. Afin d'entrevoir l'articulation entre le droit interne et le droit international, il ne suffit pas de voir en priorité le droit interne, il faut encore placer devant l'objectif différents filtres qui constituent autant de critères qui

80. *Thomson c Thomson*, [1994] 3 RCS 551 à la p 578, 1994 CanLII 26 (CSC).

81. *Pushpanathan c Canada (MCI)*, [1998] 1 RCS 982, 1998 CanLII 778 (CSC).

82. *Shoji America, Inc v Avagliano*, 457 US 176 (1982) aux pp 184–85; voir aussi, à titre d'illustration, *Bacardi Corp of America v Domenech*, 311 US 150 (1940) à la p 163. Voir aussi, *United States v Stuart*, 489 US 353 (1989) à la p 368.

83. *Succession J N Gladden c R*, [1985] 1 CTC 163 (CF 1^{re} inst) aux pp 166–67; voir également, *Canada (PG) c Ward*, [1993] 2 RCS 689 aux pp 713–16, 1993 CanLII 105 (CSC) (bien que ce soit dans un contexte de détermination du statut de réfugié et non d'imposition).

84. En ce sens, *Canada c Dawn's Place Ltd*, [2007] 3 RCF 521, 2006 CAF 349 (CanLII); aussi, *Canada c Sommerer*, 434 NR 130, 2012 CAF 207 (CanLII) au para 67 citant: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital*, 3^e éd, La Haye, Kluwer Law International, 1997.

modifieront la cartographie des solutions finales. C'est dire que le sens à donner à tous ces arrêts et jugements est sans ambiguïté.

CONCLUSION

C'est donc à bon droit que le juge Martineau a considéré, dans l'espèce rapportée, que visant à éviter, d'abord, pour les banques canadiennes toute retenue à la source sur les flux en provenance des États-Unis et les comptes récalcitrants ouverts auprès d'elles par des personnes américaines, — lit-on dans le compte rendu intégral des débats de la Chambre des communes et du Sénat, — ensuite, pour les citoyens des deux pays, tout risque de double imposition⁸⁵; et qu'étant limité à l'échange de renseignements fiscaux et destiné à assurer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale, ce dispositif, de nature purement déclarative, est au nombre des mesures indispensables, visées par les articles 2 et 3(7) de l'*Accord*, que le Canada et les États-Unis d'Amérique sont susceptibles de prendre pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements en matière fiscale et n'institue guère une discrimination arbitraire. La solution est ici parfaitement logique et les textes conduisent inmanquablement à la retenir. Tout au plus, pourrait-on indiquer, justement à la lumière de l'application par le juge Martineau de sa propre grille d'analyse aux faits de l'espèce, d'une part, qu'en raison du contexte dans lequel s'inscrivaient la collecte et la communication de renseignements financiers, leur divulgation n'était pas susceptible de porter atteinte aux droits des personnes à l'origine de la saisine et, d'autre part, que les requérantes n'ont pu justifier d'aucun préjudice personnel résultant de la collecte et de la communication de renseignements relatifs à leurs comptes financiers. Il s'agit d'un élément dont il faudra tenir compte si, d'aventure, et c'est fort probable, les requérantes sollicitaient, dans le cadre d'une nouvelle demande devant la Cour fédérale, une réparation en vertu de l'article 24 de la *Charte canadienne des droits et libertés* qui, pour être accordée, devra satisfaire aux exigences de la Cour suprême du Canada⁸⁶.

85. Voir *Allchin c Canada*, [2004] 4 CTC 1, 2004 CAF 206 (CanLII).

86. *Nouvelle-Écosse (Workers' Compensation Board) c Martin*, 2003 CSC 54, [2003] 2 RCS 504; *Okwuobi c Commission scolaire Lester-B-Pearson*; *Casimir c Québec (PG)*; *Zorrilla c Québec (PG)*, 2005 CSC 16, [2005] 1 RCS 257; *Singh c Ministre de l'Emploi et de l'Immigration*, [1985] 1 RCS 177, 1985 CanLII 65 (CSC); *R c 974649 Ontario Inc*, 2001 CSC 81, [2001] 3 RCS 575; *R c Edwards*, [1996] 1 RCS 128, 1996 CanLII 255 (CSC); *Phillips c Nouvelle-Écosse (Commission d'enquête sur la tragédie de la mine Westray)*, [1995] 2 RCS 97, 1995 CanLII 86 (CSC); *R c Collins*, [1987] 1 RCS 265, 1987 CanLII 84 (CSC); *R c Nikal*, [1996] 1 RCS 1013, 1996 CanLII 245 (CSC).

Sans doute, la lecture que le juge Martineau fait de l'état du droit et de ce qu'il convient de faire détermina le cours des choses et servira de relais aux exigences constitutionnelles. Voilà donc un jugement qui était fort attendu et prévisible, mais que les requérantes n'ont vraisemblablement pas voulu accepter puisque, à peine cinq jours après avoir essuyé un refus en première instance, elles ont relevé appel⁸⁷ en soulignant le caractère inique des textes contestés et en pointant du doigt les lacunes de la *Convention* qu'il conviendrait, selon elles, de combler. Autant les requérantes sont-elles décidées à se livrer à une bataille juridique quant à l'interprétation des textes régissant leur situation, autant auront-elles intérêt à ne pas invoquer, pour la première fois en appel, des questions nouvelles⁸⁸, car « qui trop embrasse, mal étirent »⁸⁹. Aussi, sachant déjà que tout justiciable a droit de contester la portée effective d'une interprétation jurisprudentielle⁹⁰, le fait que la Cour d'appel fédérale ait accepté de juger leur affaire ne veut pas dire que son arrêt donnera nécessairement lieu à la réformation du jugement attaqué, lequel, en outre, est suffisamment motivé⁹¹. N'en déplaise à l'avocat des requérantes, la Cour d'appel fédérale pourrait bien s'en tenir à l'interprétation effectuée par le juge Martineau. D'ailleurs, il y a fort à parier que cette Cour en viendra à la conclusion que, n'étant entaché d'aucune erreur manifeste de droit⁹² — ce à quoi nous nous attendons fortement —, le jugement de première instance répond indiscutablement à la norme de la décision correcte⁹³.

87. Dossier « A-407-15 » en cours d'instruction dont l'information est régulièrement mise à jour, en ligne : Cour d'appel fédérale <http://cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/fca-caf_fra> (aller, d'abord, dans « Procédures de la Cour », ensuite, dans « Renseignements sur les instances », puis, dans « Recherche dans les dossiers enregistrés ». Dans cette dernière rubrique, saisir le numéro du dossier dans l'espace vide qui est lui réservé pour accéder aux derniers renseignements s'y rapportant).

88. Sauf, bien sûr, s'il s'agit d'un point de droit n'exigeant pas de preuve complémentaire : *Camp Mini-Yo-We inc c Canada*, 2006 CAF 413 (CanLII), 357 NR 318.

89. *Simard c Canada*, 2009 CAF 379 (CanLII), [2009] ACF n° 1677 (QL).

90. En ce sens, *Imperial Manufacturing Group Inc c Décor Grates Incorporated*, 2015 CAF 100 (CanLII), [2015] 1 RCF 246.

91. La Cour d'appel fédérale a déjà eu l'occasion de préciser qu'elle rejeterait pour irrégularité de fond tout appel visant à attaquer non pas le dispositif du jugement, mais uniquement, voire exclusivement, ses motifs. Voir, en ce sens, *Ratiopharm Inc c Pfiizer Canada Inc*, 2007 CAF 261 (CanLII), 367 NR 103; également, *Teva Canada Limitée c Canada (Santé)*, 2012 CAF 106 (CanLII), 431 NR 185, cité dans Saunders, Rennie et Garton, *supra* note 15 à la p 799 sous R.342(2).

92. *Trieste c Canada*, 2012 CAF 320 (CanLII); *Housen c Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 RCS 235. La Cour suprême du Canada a par ailleurs employé le terme « erreur flagrante » dans l'arrêt *ZI Pompey Industrie c ECU-Line NV*, 2003 CSC 27, [2003] 1 RCS 450.

93. *Spence c Canada Agence du revenu*, 2010 CF 52 (CanLII), 362 FTR 1; *Price c Canada*, 2012 CAF 332 (CanLII) au para 14; *Housen c Nikolaisen*, *supra* note 92 aux para 8–9 et 26–28; *Baker Petrolite*

Enfin, est-il permis de parier que cette solution ne constitue pas l'épilogue du litige? De nombreux autres points mériteraient sûrement d'être étudiés mais, si nous n'avions pas l'opportunité de le faire ici, nul doute qu'ils le seront dans les autres commentaires que ne manquera pas de susciter le jugement d'appel à venir. Bref, on l'aura compris, le feuilleton *Hillis c Canada* (PG) est encore loin d'avoir atteint son dernier épisode...

Corp c Canwell Enviro-Industries Ltd, [2003] 1 RCF 49 aux para 51, 2002 CAF 158 (CanLII); voir aussi, en ce sens, *Multi-Markes Distribution inc c Régie des rentes du Québec*, 2008 QCCA 597 à la n 28 au para 44 (CanLII), [2008] RJQ 853; aussi, *Chamberlain c Surrey School District No 36*, 2002 CSC 86, [2002] 4 RCS 710; *Régie des rentes du Québec c Tribunal administratif du Québec*, 2008 QCCS 1505 (CanLII).