

JURISPRUDENCE RÉCENTE EN MATIÈRE DE RESPONSABILITÉ DES ADMINISTRATEURS ET D'INSOLVABILITÉ

Pierre Lamothe

Avocat, Direction des affaires fiscales
Ministère de la Justice du Canada

©apff

BUKINGHAM c. CANADA

Buckingham c. Canada 2011 CAF 142, 21 avril 2011

Jugement qui dispose d'appels conjoints logés à la fois par la Couronne et par le contribuable Kevin Richard Buckingham et qui soulève la question de la norme appropriée de soin, de diligence et d'habileté requise d'un administrateur en vertu du paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu (LIR)*, des dispositions connexes du *Régime de pensions du Canada (RPC)*, de la *Loi sur l'assurance-emploi (LA-E)* ainsi qu'en vertu du paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise (LTA)*.

©apff

BUKINGHAM c. CANADA

- Jugement de la CAF unanime dont les motifs ont été rendus par le Juge Mainville et auxquels ont concourus les Juges Nadon et Pelletier;
- CCI: jugement rendu par le Juge Webb (2010 CCI 247).

©apff

BUKINGHAM c. CANADA

Contexte

- En 1997, K.R. Buckingham et sa famille acquièrent le contrôle de Mosaic, une entreprise de services d'éducation;
- K.R. Buckingham est le président du C.A. et l'actionnaire le plus important; impliqué dans les affaires quotidiennes et rôle important dans les activités de l'entreprise;
- Les actions de Mosaic ont commencé à se négocier au TSX vers 1998-1999;
- En 1999, la société subit une perte d'exploitation de 970 866 \$; en 2000, la société fait des profits de 253 110 \$;
- En 2001 et 2002, la société subit des pertes respectives de 451 161 \$ et 1 446 396 \$;
- En 2002 et 2003, des efforts sont faits pour obtenir des capitaux et du financement additionnels, puis des tentatives de vendre des actifs et une partie de l'entreprise pour payer des créanciers;
- Ces démarches sont infructueuses et la société met fin à ses activités vers septembre 2003.

©apff

K.R. Buckingham a été cotisé, en sa qualité d'administrateur de Mosaic et de sociétés liées :

- 301 321 \$ en vertu de l'article 227.1 de la *LIR* (+ dispositions des lois provinciales applicables), aussi en vertu de l'article 21.1 du *RPC* et enfin, suivant l'article 83 de la *LA-E*, pour la période couverte entre le 16 août 2002 et le 30 juin 2003;
- 164 902 \$ en vertu de l'article 323 de la *LTA*, pour la TPS/TVH non versée, avec pénalités et intérêts, pour la période couverte entre le 1^{er} janvier et le 30 juin 2003.

K.R. Buckingham a contesté toutes ces cotisations devant la Cour canadienne de l'impôt, soulevant uniquement qu'il n'était pas responsable du paiement de ces montants, puisqu'il avait présumément « agi avec le degré de soin, de diligence et d'habileté pour prévenir le manquement qu'une personne raisonnablement prudente aurait exercé dans des circonstances comparables ». Il a invoqué les mêmes faits à l'encontre de toutes les cotisations.

Jugement du Juge Webb

Prenant notamment appui sur les jugements rendus par la Cour Suprême du Canada dans l'arrêt *Magasins à rayons Peoples* [2004] 3 R.C.S. 461, par la Cour d'appel fédérale dans *Worrell c. Canada* [2001] 2 CF 203 et *Smith c. R.* 2001 CAF 84, le Juge Webb a accueilli l'appel de K.R. Buckingham quant aux cotisations fondées sur la *LIR*, mais il a rejeté l'appel pour sa responsabilité quant à la *LTA*, concluant que ces dispositions, quoique de formulation similaire, devaient faire l'objet d'une analyse distincte :

« Les montants pour les retenues à la source ne proviennent pas d'un tiers; ils sont payés à l'aide de ressources que la société peut avoir à sa disposition (...). Un employeur peut avoir des obligations continues envers des employés, mais cela ne veut pas nécessairement dire qu'il a reçu les fonds nécessaires pour s'acquitter de ces obligations. Ainsi, si le total des salaires exigibles à un moment donné est de 100K \$ et que le total de retenues à la source qui doivent être effectuées sur ce montant et qui doivent être versées est de 25K \$, le montant net payable aux employés s'élève à 75K \$. Si l'employeur a uniquement 75K \$ dans son compte de banque, le solde du compte sera ramené à 0 si ce montant de 75K \$ est versé aux employés. Il ne resterait tout simplement pas d'argent à détenir en fiducie. Aucun tiers n'a versé 100K \$ à l'employeur pour couvrir la paie, et l'employeur doit financer les 75K \$ payables aux employés et les 25K \$ payables pour les retenues à la source de toute source dont il peut disposer, s'il lui est possible de le faire. Cela est différent des montants à verser au titre de la TPS/TVH, qui sont financés par des tiers de qui la TPS/TVH ... » (Par. 33 des motifs – nos soulignés)

BUKINGHAM c. CANADA

Donc :

Quant à l'analyse de la responsabilité d'administrateur de Buckingham pour les D.A.S., le Juge Webb a incorporé à la défense de soin/diligence/habilité de 227.1 LIR une analyse relative à la trésorerie de l'entreprise et a écarté la preuve que des montants retenus de la paie avaient été utilisés pour payer d'autres frais.

©apff

BUKINGHAM c. CANADA

Le Juge Webb a retenu le fait que pendant un temps donné, différentes mesures ont été prises pour prévenir des défauts de paiement, mais qu'à compter de février 2003, les mesures de l'entreprise, de liquidation, visaient plutôt à payer des créanciers dont des arriérés de DAS, et le fait qu'il était raisonnable de poursuivre les activités de l'entreprise tant que les mesures prises ou envisagées avaient des chances raisonnables de se concrétiser.

©apff

BUKINGHAM c. CANADA

Un appel a été logé par les deux parties auprès de la Cour d'appel fédérale, laquelle, suivant son analyse des dispositions et de la jurisprudence pertinentes, a accueilli l'appel de la Couronne et retenu la responsabilité d'administrateur de K.R. Buckingham en vertu de la *LIR*, le *RPC* et la *LA-E*, pour la période postérieure au mois de février 2003; la Cour a par ailleurs rejeté l'appel du contribuable, quant à sa responsabilité, telle qu'établie en 1^{ère} instance à l'égard de la *LTA*.

©apff

BUKINGHAM c. CANADA

Selon la Cour d'appel, les dispositions 227.1(3) *LIR* et 323(3) *LTA* ne prévoient pas une obligation générale de diligence, mais plutôt un moyen de défense. La responsabilité des administrateurs n'est certes pas absolue, mais le fardeau d'écarter cette responsabilité repose sur leurs épaules.

©apff

BUKINGHAM c. CANADA

La Cour d'appel se prononce d'accord avec le Juge Webb, que suivant l'évolution de la jurisprudence et spécialement depuis l'arrêt de la CSC dans *Magasins à rayons Peoples*, la défense de diligence doit désormais s'apprécier suivant une norme objective.

©apff

BUKINGHAM c. CANADA

La Cour d'appel énonce les conséquences suivantes découlant de l'adoption de cette norme dite objective :

- Mise au rancart du principe de *common law* à l'effet que la gestion d'une société par un administrateur doit être jugée suivant ses compétences, connaissances et aptitudes propres;
- Désormais, renvoi au degré de soin/diligence/habilité d'une « personne raisonnablement prudente » placée dans des « circonstances comparables »;
- L'adoption de normes plus strictes force une qualité accrue des décisions des C.A. et l'établissement de bonnes règles de régies d'entreprises;
- Ces normes empêchent aussi la nomination d'administrateurs inactifs choisis pour des fins d'apparence; ils doivent s'acquitter des devoirs liés à leurs fonctions.

©apff

BUKINGHAM c. CANADA

La Cour d'appel fédérale a rappelé qu'au même titre que la TPS/TVH, les DAS sur les salaires sont également payées par des tiers, en l'occurrence les employés et qu'aucune différence conceptuelle justifie l'approche du Juge Webb distinguant l'analyse de l'obligation de soin/diligence/habilité sur le seul fondement de l'origine des fonds. Les paragraphes 227.1(3) *LIR* et 323(3) *LTA* ont une formulation similaire et doivent conséquemment recevoir une interprétation similaire.

©apff

BUKINGHAM c. CANADA

Contrairement à l'analyse faite par le Juge Webb, la Cour d'appel fédérale a aussi conclu que son jugement dans la cause *Worrell* ne doit pas être interprété comme écartant l'approche traditionnelle voulant que l'administrateur a le devoir de prévenir les défauts de versements, et non de les avaliser dans l'espoir qu'il sera ensuite possible de remédier aux problèmes.

Or, dans cette affaire, la preuve devant le Juge Webb a bel et bien démontré qu'à tout le moins, à compter du mois de février 2003, Buckingham a poursuivi les activités de l'entreprise en réaffectant à d'autres fins des retenues à la source sur les salaires, donc en faisant assumer à la Couronne, créancier involontaire, une partie des risques associés à ses transactions.

©apff

BUKINGHAM c. CANADA

Pour la Cour d'appel fédérale, c'est là précisément un comportement que la loi vise à empêcher et, dans de telles circonstances, la défense de soin/diligence/habilité ne peut être soulevée avec succès.

©apff

SA MAJESTÉ LA REINE DU CHEF DU CANADA c. DAVID BARRETT

***Sa Majesté la Reine du Chef du Canada c. David Barrett 2012 CAF 33,
30 janvier 2012***

Ce jugement de la Cour d'appel fédérale porte sur le paragraphe 323(2)a) de la *Loi sur la taxe d'accise (LTA)*, plus précisément sur le fardeau du Ministre en terme d'efforts pour recouvrer d'une personne morale les montants qu'elle doit verser en vertu de cette loi, avant de pouvoir établir une cotisation envers un ou des administrateurs.

©apff

Responsabilité des administrateurs

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

©apff

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

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

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

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

©apff

SA MAJESTÉ LA REINE DU CHEF DU CANADA c. DAVID BARRETT

- Jugement de la CAF unanime dont les motifs ont été rendus par le Juge Dawson et auxquels ont concourus les Juges Blais et Nadon;
- CCI: jugement rendu par le Juge Jorré (2010 CCI 298).

©apff

SA MAJESTÉ LA REINE DU CHEF DU CANADA c. DAVID BARRETT

Contexte

- À compter de 1975, David A. Barrett et son épouse ont lancé et exploité ensemble la société Creative Promotions Limited (Creative);
- L'entreprise a cessé ses activités en 1995, alors même que le couple était sur le point de se séparer – ils ont éventuellement divorcé;
- D'octobre 1993 à mars 1995, Creative a fait défaut d'effectuer des versements de TPS nette;
- En 1998, la créance a été enregistrée à la Cour fédérale pour fins d'exécution, conformément au paragraphe 316.(2) *LTA* – s'en est suivie l'émission d'un bref d'exécution;
- En 2000, le shérif a été requis d'exécuter le bref, ce qui a mené à un procès-verbal de non exécution;
- En 2003, une cotisation de 128 696,47 \$ a été établie envers D.A. Barrett, en application de l'article 323 *LTA* au titre de sa responsabilité comme administrateur de la société;
- À noter la preuve qu'au fil du temps avant l'émission de la cotisation, l'ARC n'est pas demeurée inactive, ayant mené diverses démarches pour tenter de recouvrer sa créance de la société.

©apff

D.A. Barrett a contesté sa cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt, argumentant que les mesures de recouvrement de l'ARC envers sa société ont été trop tardives; si des efforts de recouvrement avaient été déployés entre 1995 et 1998, la société aurait alors eu suffisamment d'actifs pour payer les sommes qu'elle devait;

Il a aussi plaidé que les moyens entrepris pour découvrir des actifs de la société ont été insuffisants et que les mesures de recouvrement entreprises ont été superficielles; selon lui, ces mesures d'exécution ne répondent pas aux conditions de l'alinéa 323(2)a) de la *LTA*.

©apff

Jugement du Juge Jorré

Le Juge Jorré a rejeté l'argument de tardiveté, sur la base que seule la limite de temps prévue au paragraphe 323(5) de la *LTA*, i.e. 2 ans de la cessation des fonctions d'administrateur, doit être considérée pour apprécier la validité de la cotisation sur ce plan. Il a toutefois interprété l'alinéa 323(2)a) comme imposant au Ministre l'obligation de faire des efforts raisonnables pour vérifier l'existence d'actifs spécifiques et pour donner des instructions au shérif, ainsi que les mesures qu'il devra entreprendre pour exécuter le bref. Ayant déterminé que le Ministre avait fait défaut de prouver la vérification de l'existence d'un compte bancaire avant de dépêcher le shérif, le Juge Jorré a conclu que les conditions de l'alinéa 323(2)a) n'étaient pas rencontrées et il a annulé la cotisation.

©apff

SA MAJESTÉ LA REINE DU CHEF DU CANADA c. DAVID BARRETT

La Cour d'appel fédérale a accueilli l'appel du Ministre et maintenu la cotisation telle qu'émise envers D.A. Barrett. La Cour a notamment conclu que le Ministre n'avait aucune obligation de chercher un compte bancaire spécifique et que rien dans la preuve permettait de conclure que les efforts du Ministre pour tenter de recouvrer la dette à même les actifs de la société n'avaient pas été menés de bonne foi.

©apff

SA MAJESTÉ LA REINE DU CHEF DU CANADA c. DAVID BARRETT

La cour d'appel fédérale, au moyen d'une interprétation fondée sur le texte, le contexte et l'objet de la loi a tiré les conclusions suivantes :

- Le texte de l'alinéa 323(2)a) de la *LTA* n'impose aucune obligation au Ministre d'effectuer des démarches *raisonnables* pour trouver des actifs d'une société avant de dépêcher le shérif aux fins de l'exécution;
- La jurisprudence a toutefois établi que l'exécution d'un bref est gouvernée par les règles de la Cour qui l'émet; dans ce cas, ni la *Loi sur les Cours fédérales*, ni ses *Règles* n'impose une telle obligation à un créancier;
- En matière de brefs d'exécution, la *Loi sur les Cours fédérales* et ses *Règles* trouvent compléments dans les règles de la province où le bref est exécuté; dans ce cas, les lois ontariennes ne prévoient aucune obligation du créancier à cet égard.

©apff

SA MAJESTÉ LA REINE DU CHEF DU CANADA c. DAVID BARRETT

La Cour d'appel fédérale a aussi conclu que rien dans la nature de la dette fiscale en cause, i.e non point une dette ordinaire, mais plutôt liée à des sommes perçues de tiers et détenues en fiducie, ni dans la teneur de la relation entre l'administrateur et la société, conduisant à une présomption de connaissance à la fois des obligations de la société et de ses ressources pour les assumer, n'est compatible avec l'obligation imposée au Ministre par le Juge Jorré de conduire des démarches « raisonnables » pour trouver des actifs de la société.

©apff

SA MAJESTÉ LA REINE DU CHEF DU CANADA c. DAVID BARRETT

La Cour a aussi relevé que l'objectif de l'alinéa 323(2)a) de la *LTA* étant de protéger les administrateurs d'une responsabilité personnelle d'une dette fiscale de la société dans des circonstances où elle peut elle-même l'assumer, l'administrateur tenu responsable envers le Ministre peut tout de même être indemnisé par la société lorsque ses actifs le permettent, suivant les conditions prescrites au paragraphe 323(7) de la *LTA*.

©apff

SA MAJESTÉ LA REINE DU CHEF DU CANADA c. DAVID BARRETT

Par ailleurs, la Cour d'appel fédérale a noté l'admission du Ministre que l'ordre public lui impose une obligation d'agir de bonne foi; selon la Cour, cette obligation du Ministre d'agir sans motif indu ou caché (« ulterior or improper motive ») constitue une garantie suffisante du respect de l'objet de l'alinéa 323(2)a) de la *LTA*.

©apff

DANS L'AFFAIRE DE LA FAILLITE DE: MICHAEL BRUCE REDMAN

***Dans l'affaire de la faillite de: Michael Bruce Redman 2012 BCSC 83,
20 janvier 2012***

Jugement statuant sur une demande de libération de faillite et une opposition à la libération faite par l'Agence du revenu du Canada. La Cour a rendu une ordonnance de libération conditionnelle au paiement d'une somme de 115 000 \$, au moyen de versements mensuels minimums de 1 000 \$.

©apff

Contexte

- Michael Bruce Redman (Redman) a fait faillite en novembre 2009;
- La dette de Redman envers l'ARC représente 94 % des réclamations non garanties prouvées, i.e. 912 000 \$;
- Les cotisations établies par l'ARC portent sur les années 1996, 1997, 1999, 2000, 2001, 2002 et 2009;
- Redman faisait parti d'un groupe d'investisseur ayant participé à un stratagème (« scheme ») que l'ARC a considéré établi à la seule fin d'éluder le paiement d'impôt. Il a aussi été cotisé pour des pertes refusées et des gains non déclarés;
- L'ARC a demandé que la libération du failli soit conditionnelle au paiement d'un montant de 115 000 \$, par des versements mensuels minimum de 2 500 \$.

Lors de l'audition, Redman a soutenu qu'il n'était qu'un investisseur naïf ayant investi dans des véhicules de placements qui lui ont été mal présentés. Il a aussi plaidé que les pénalités et les intérêts pour lesquels il avait été cotisé étaient injustifiés dans les circonstances. Il a également argumenté qu'il n'avait pas la capacité de payer ni les cotisations émises par l'ARC ni le montant de 115 000 \$ réclamé par celle-ci comme condition de sa libération.

Jugement de W. McCallum (Master)

La Cour a d'abord conclu que Redman est clairement assujéti au paragraphe 172.1 de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité (LFI)* et que sa demande de libération devait être analysée en prenant en considération les éléments prévus au paragraphe 172.1(4) :

« (4) Éléments à prendre en considération:

Lorsqu'il rend sa décision sur la demande, le tribunal prend en considération:

- a) la situation du failli au moment où il a contracté la dette fiscale;
- b) les efforts qu'il a déployés pour la rembourser;
- c) les versements qu'il a effectués, le cas échéant, à l'égard d'autres dettes, tout en omettant de déployer les efforts voulus pour rembourser sa dette fiscale;
- d) sa situation financière à venir. »

Le jugement de la Cour est fondé sur les considérations suivantes:

- dans le cadre de sa demande de libération, Redman avait le fardeau de prouver les éléments pertinents au paragraphe 172.1(4) *LFI* et il n'a apporté aucune preuve, autre que des revenus de 97 000 \$ en 2010;
- Pour s'acquitter de son fardeau de preuve, Redman aurait pu demander un ajournement de l'audition, à défaut de quoi, sa demande doit être décidée sur la base de la preuve faite en l'instance;
- Il est établi que les débiteurs fiscaux ne peuvent obtenir une libération absolue de faillite à laquelle les autres faillis sont admissibles, et la Cour doit, soit refuser la libération, suspendre celle-ci ou rendre une ordonnance conditionnelle.