

COUR DU QUÉBEC
« Division administrative et d'appel »

CANADA
PROVINCE DE QUÉBEC
DISTRICT DE HULL
« Chambre civile »

N° : 550-80-001863-105

DATE : LE 28 MAI 2013

SOUS LA PRÉSIDENCE DE L'HONORABLE CHRISTIAN M. TREMBLAY, J.C.Q.

6181317 CANADA INC.

Demanderesse

C.

AGENCE DU REVENU DU QUÉBEC

Défenderesse

JUGEMENT CORRIGÉ

[1] Le 2 mai 2013, le Tribunal a rendu jugement dans ce dossier.

[2] Or, une erreur cléricale s'est produite. La note infrapaginale n° 2 se lit comme suit: *Société Angelo Colatesti inc., supra*, note 2; voir également *B.N.C. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, [1997] R.D.F.Q. 124. Elle devrait plutôt se lire: *Société Angelo Colatesti inc., 2007 QCCQ 8237*; voir également *B.N.C. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, [1997] R.D.F.Q. 124.

[3] Conformément à l'article 475 C.p.c., le Tribunal corrige d'office cette erreur.

CHRISTIAN M. TREMBLAY, j.c.Q.

Me Jean Faullem
Procureur de la partie demanderesse

Me Benoît Denis
Procureur de la partie défenderesse

Date d'audience : Le 26 septembre 2012

COUR DU QUÉBEC
« Division administrative et d'appel »

CANADA
PROVINCE DE QUÉBEC
DISTRICT DE HULL
« Chambre civile »

N° : 550-80-001863-105

DATE : LE 2 MAI 2013

SOUS LA PRÉSIDENCE DE L'HONORABLE CHRISTIAN M. TREMBLAY, J.C.Q.

6181317 CANADA INC.

Demanderesse

C.

AGENCE DU REVENU DU QUÉBEC

Défenderesse

JUGEMENT

INTRODUCTION

[1] Après avoir construit plusieurs immeubles pour le compte de 3223701 Canada inc. (Brigel), 6181317 Canada inc. (Danmar) voit le fisc provincial lui demander de rendre compte quant à la perception de la taxe de vente du Québec (TVQ). Après le début de l'enquête amorcée par l'Agence du revenu du Québec (l'Agence), mais avant que l'avis de cotisation ne soit émis, Danmar et Brigel signent une entente écrite par laquelle les parties confirment un contrat secret (verbal) passé au moment de la construction des bâtiments érigés sur les terrains acquis par Brigel. Selon Danmar, en vertu de cette contre-lettre, elle était le véritable propriétaire des terrains, malgré que les apparences laissent voir que c'est Brigel qui est propriétaire. En conséquent, elle n'avait aucune obligation de percevoir les taxes ayant construit des bâtiments sur ses terrains.

LES FAITS

[2] Initialement, les actionnaires de Danmar (Daniel Marcotte et Mario Cloutier) signent une option d'achat des terrains appartenant à Bona Building & Management Company Limited (Bona).

[3] L'actionnaire de Brigil (Gilles Desjardins) s'intéresse lui aussi aux mêmes terrains. Il obtient une option d'achat postérieure à celle de Marcotte et Cloutier.

[4] Après négociations, Marcotte et Cloutier cèdent priorité à Desjardins. Le 29 mars 2004, un contrat à cet effet est signé (pièce D-4). Ce même contrat prévoit la construction d'immeubles par Danmar pour les années 2004 à 2008.

[5] Le contrat D-4 prévoit notamment que le coût d'acquisition des terrains est de la responsabilité de l'acquéreur (Desjardins).

[6] Selon Marcotte, le prix convenu est de 120 000 \$ par terrain. Ce prix d'acquisition est cependant versé à Bona à même la première avance du prêt de construction obtenu par Danmar auprès de la Caisse Desjardins de l'île de Hull. Un premier contrat de vente entre Bona et Brigil (3223701 Canada inc.) est instrumenté le 23 juin 2005 devant notaire (pièce D-5).

[7] Le permis de construction (pièce D-6) est acquitté par Danmar bien qu'émis au nom de 3223701 Canada inc. (Brigil).

[8] Une fois l'érection des immeubles complétée, Brigil rembourse alors le prêt de construction à Danmar et verse à celle-ci le solde dû afin d'acquitter le prix convenu. Le tout est effectué en une seule occasion, soit à la fin des travaux.

[9] Par la suite, Brigil convertit les immeubles en copropriété divise (condominiums) et met en vente les unités.

[10] Au printemps 2007, Danmar fait l'objet d'une vérification, par l'Agence, de ses déclarations de taxes nettes mensuelles pour la période 2005 et 2006.

[11] Après divers échanges d'informations, le 5 juillet 2007, une rencontre a lieu entre M. Daniel Marcotte, M. Jacques Plourde et M. Daniel Tessier de l'Agence. Cette rencontre a pour but de remettre à Danmar des projets d'avis de cotisation relativement aux taxes à percevoir, à titre de TPS et de TVQ, concernant les immeubles situés aux 315 à 321, 325 à 331, 345 à 351, 355 à 361, 383 à 389, 384 à 390, 354 à 360 boulevard des Grives à Gatineau et aux 54 à 60 rue du Satellite à Gatineau.

[12] Selon l'Agence, le contrat liant Danmar et Brigel est un contrat de sous-traitance de sorte que les ventes ne pouvaient être qualifiées de vente d'immeubles entre deux inscrits et que les transactions devenaient donc taxables.

[13] Le 15 juillet 2007, 3223701 Canada inc. (Brigel) et Danmar signent une convention (pièce P-4), laquelle stipule:

Les parties ont convenu d'une entente pour construction d'édifices en copropriété à être érigés par Construction Danmar inc. (6181317 Canada Inc) pour 3223701 Canada inc. et ce aux adresses suivantes savoir:

(...)

Les soussignés déclarent et conviennent que les terrains sur lesquels les bâtiments ont été et seront érigés ont été détenus par ledit 3223701 Canada Inc pour Construction Danmar Inc. (6181317 Canada Inc) et ce pour la période de constructions seulement.

Qu'automatiquement à la fin des travaux de construction ladite détention a pris fin sans la nécessité de signature d'autres documents à cet effet. La livraison par Danmar et la prise de possession des constructions par 3223701 Canada Inc signifiant automatiquement la fin des travaux et conséquemment la fin automatique de la détention pour le compte de Danmar Construction (6181317 Canada Inc).

[14] Le 25 septembre 2008, un avis de cotisation est émis. Les droits et intérêts totalisent plus de 850 000 \$ (pièce D-1).

[15] Le 17 décembre suivant, Danmar loge un avis d'opposition (pièce P-2). Il y est notamment mentionné qu'une entente existait entre Danmar et Brigel, "avant le début des travaux de construction", à l'effet que Danmar était "bel et bien propriétaire des terrains". Nous serions donc en présence de ventes d'immeubles et non de services taxables.

[16] Dans une décision sur opposition datée du 22 juin 2010 (pièce P-1), l'Agence refuse l'avis d'opposition. Danmar conteste ici l'avis de cotisation (pièce D-1).

[17] Selon le notaire Régent Clément, lequel a instrumenté les ventes de Bona à Brigel, les parties avaient deux choix. Le premier choix consistait à effectuer deux ventes, soit une première entre Bona et Danmar et une seconde entre Danmar et Brigel. La seconde façon est celle que les parties ont privilégiée, soit une seule transaction directement entre Bona et Brigel. Ainsi, ils ont évité de doubler les frais de mutation et de notaire.

[18] Mais, puisque Danmar ne pouvait donner en garantie les terrains afin de sécuriser la Caisse Desjardins, Brigel a accepté d'agir comme caution hypothécaire.

[19] Au départ, Danmar construit les immeubles sur les terrains de Bona. Après une première inspection par la Caisse Desjardins, un premier déboursé est transmis au notaire Clément¹. Celui-ci retient une partie des fonds pour acquitter le prix de vente convenu avec Bona, effectuer la vente, puis met en place la garantie hypothécaire du prêt consenti à Brigel. La balance des fonds est remise à Danmar pour que l'entrepreneur en construction se rembourse.

[20] Ce financement intérimaire couvre l'ensemble des coûts de construction.

[21] Lorsque la construction du bâtiment est terminée, Brigel effectue le remboursement du prêt de Danmar auprès de la Caisse Desjardins et verse le solde dû à Danmar relativement au prix convenu.

[22] Le témoignage de Michèle Patry, directrice de compte à la Caisse Desjardins, corrobore celui du notaire Clément.

QUESTION EN LITIGE

[23] En l'espèce, les parties proposent la question suivante: sommes-nous en présence d'un contrat de service ou de vente d'un immeuble? Autrement dit, la convention signée le 15 juillet 2007 constitue-t-elle une contre-lettre opposable à l'Agence?

ANALYSE

A) Prétentions des parties

[24] Sans pour autant oublier des aspects importants des prétentions des parties, le Tribunal n'entend pas reprendre en détail tous les arguments soulevés par celles-ci. Qu'il suffise de les résumer ainsi.

[25] Pour le procureur de Danmar, la preuve révèle une entente secrète en vertu de laquelle Danmar est le véritable propriétaire des immeubles jusqu'à ce que Brigel ait tout remboursé à la fin des travaux de construction.

[26] L'entente passée en juillet 2007 (pièce P-4) reflète ce qui a été convenu antérieurement. Bien qu'une contre-lettre puisse être orale, le tout a été consigné par écrit afin de se justifier auprès de l'Agence.

[27] La contre-lettre P-4 est opposable à l'Agence, plaide le procureur de Danmar. L'Agence n'a pas à opter entre la contre-lettre ou l'acte apparent. L'Agence n'est pas un

¹ Selon Michèle Patry, directrice de compte à la Caisse Desjardins, le premier déboursé est effectué lorsque 30 à 40 % des travaux sont complétés.

tiers de bonne foi au sens de l'article 1452 C.c.Q. L'Agence doit appliquer la véritable intention des parties. Nous ne sommes pas ici dans une situation de trompe-l'oeil.

[28] Du côté de l'Agence, on voit les choses différemment. Elle conteste l'authenticité de la contre-lettre.

[29] L'Agence soumet que l'entente P-4 ne reflète aucunement la véritable intention des parties. De 2004 à 2006, Danmar ne s'est pas comportée comme étant la véritable propriétaire des immeubles.

[30] Le notaire Clément a témoigné au sujet de la façon dont Danmar et Brigil ont arrêté une façon de financer leur entente. Il n'y a jamais eu rien d'autre.

[31] Le procureur de l'Agence insiste sur la possibilité qu'avaient Danmar et Brigil de convenir d'une véritable contre-lettre lorsqu'ils ont passé le contrat de construction D-4. Ils ne l'ont pas fait.

[32] Aux yeux de l'Agence, le document P-4 n'a aucune valeur probante. Ce document a été confectionné pour venir corriger rétroactivement une situation passée. Le document a pour but de s'ajuster aux prétentions de l'Agence.

[33] De plus, s'il y avait eu une véritable entente secrète, elle aurait dû être divulguée à l'Agence à l'époque et non pas lors du processus de vérification.

[34] Le procureur de l'Agence remet en question les conditions de validité du document P-4 afin qu'il puisse être considéré comme une contre-lettre.

B) Législation en cause

[35] En l'espèce, ce sont les articles 16, 422 et 423 de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (L.R.Q., c. T-0.1) qui sont pertinents:

16. Tout acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Québec doit payer au ministre du Revenu une taxe à l'égard de la fourniture calculée au taux de 9,975% sur la valeur de la contrepartie de la fourniture.

Toutefois, le taux de la taxe à l'égard d'une fourniture taxable qui est une fourniture détaxée est nul.

(...)

422. Toute personne qui effectue une fourniture taxable doit, à titre de mandataire du ministre, percevoir la taxe payable par l'acquéreur en vertu de l'article 16 à l'égard de cette fourniture.

Le présent article ne s'applique pas dans le cas où:

1° la fourniture est visée à l'article 20.1;

2° la personne est un petit fournisseur qui effectue, dans le cadre d'une activité commerciale, la fourniture d'un véhicule routier qui doit être immatriculé en vertu du Code de la sécurité routière (chapitre C-24.2) à la suite d'une demande de son acquéreur;

3° la fourniture constitue une fourniture par vente au détail d'un véhicule automobile autre que celle effectuée par suite de l'exercice par l'acquéreur d'un droit d'acquérir celui-ci qui lui est conféré en vertu d'une convention écrite de louage du véhicule qu'il a conclue avec le fournisseur.

423. Un fournisseur, autre qu'un fournisseur prescrit, qui effectue la fourniture taxable d'un immeuble par vente n'est pas tenu de percevoir la taxe payable par l'acquéreur en vertu de l'article 16 à l'égard de cette fourniture si, selon le cas:

1° le fournisseur est une personne qui ne réside pas au Québec ou qui y réside uniquement en raison de l'article 12;

2° l'acquéreur est inscrit en vertu de la section I et, dans le cas où l'acquéreur est un particulier, l'immeuble n'est ni un immeuble d'habitation ni fourni à titre de concession dans un cimetière, de lieu d'inhumation, de sépulture ou de lieu de dépôt de dépouilles mortelles ou de cendres;

2.1° le fournisseur et l'acquéreur ont fait le choix prévu à l'article 94 à l'égard de la fourniture;

3° l'acquéreur est un acquéreur prescrit.

[36] Puisqu'il y a une simulation invoquée par Danmar, le Tribunal reproduit ici les articles 1451 et 1452 du *Code civil du Québec* (C.c.Q.):

1451. Il y a simulation lorsque les parties conviennent d'exprimer leur volonté réelle non point dans un contrat apparent, mais dans un contrat secret, aussi appelé contre-lettre.

Entre les parties, la contre-lettre l'emporte sur le contrat apparent.

1452. Les tiers de bonne foi peuvent, selon leur intérêt, se prévaloir du contrat apparent ou de la contre-lettre, mais s'il survient entre eux un conflit d'intérêts, celui qui se prévaut du contrat apparent est préféré.

C) Bulletins d'interprétation

[37] L'Agence réfère à certains Bulletins d'interprétation. Le Tribunal, bien qu'il ne soit aucunement lié par ces documents, estime néanmoins qu'ils peuvent être utiles pour faciliter la compréhension des enjeux devant être ici décidés.

[38] Dans le Bulletin TVQ / 82-1, daté du 29 juin 2012 et traitant du moment d'imposition de la fourniture relative à un immeuble par un entrepreneur en construction, il est notamment écrit:

DISTINCTION ENTRE LA FOURNITURE D'UN IMMEUBLE ET LA FOURNITURE D'UN SERVICE PORTANT SUR UN IMMEUBLE

1. En règle générale, pour l'application de la LTVQ, un entrepreneur qui oeuvre dans le secteur de la construction effectue des fournitures d'immeubles, des fournitures de services ou des fournitures de biens meubles corporels.
2. La distinction entre la fourniture d'un immeuble par vente et la fourniture d'un service portant sur un immeuble est essentielle afin de déterminer le moment d'imposition de la taxe de vente du Québec (TVQ).

Fourniture d'un immeuble

3. Un entrepreneur inscrit qui construit un immeuble sur un terrain lui appartenant pour ensuite vendre le tout effectue la fourniture par vente d'un immeuble, laquelle est assujettie à la TVQ au taux applicable.

Exemple

Dans le cadre d'un projet de développement domiciliaire mis de l'avant par un entrepreneur, ce dernier conclut un contrat avec un particulier en vertu duquel il s'engage à lui construire une maison en fonction des exigences de celui-ci et à lui vendre par la suite la maison et le terrain sur lequel elle est située. Cette fourniture, effectuée par l'entrepreneur au particulier, constitue la fourniture par vente d'un immeuble.

4. Un entrepreneur inscrit qui construit un immeuble sur un terrain appartenant à l'acquéreur de l'immeuble exécute un contrat d'entreprise. Dans le régime de la TVQ, la fourniture effectuée en vertu d'un tel contrat constitue la fourniture d'un service, laquelle est assujettie à la TVQ au taux applicable.

Exemple

Un entrepreneur conclut avec un particulier un contrat en vertu duquel il s'engage à lui construire une maison sur un terrain appartenant à celui-ci. Cette fourniture, effectuée par l'entrepreneur au particulier, constitue la fourniture d'un service (exécution d'un contrat d'entreprise).

[39] Le Bulletin d'interprétation TVQ.16-30 traite, quant à lui, du contrat de prête-nom:

Ce bulletin précise l'application de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (LTVQ) quant à la responsabilité du propriétaire d'un immeuble, et d'un prête-nom,

relativement au paiement, à la perception et à la remise de la taxe de vente du Québec (TVQ) à l'égard de transactions portant sur l'immeuble.

GÉNÉRALITÉS

1. En vertu de l'article 2130 du *Code civil du Québec* (C.c.Q.), le mandat est le contrat par lequel une personne, le mandant, donne le pouvoir de la représenter dans l'accomplissement d'un acte juridique avec un tiers, à une personne, le mandataire qui, par le fait de son acceptation, s'oblige à l'exercer.
2. Le contrat de prête-nom est un mandat par lequel le mandataire traite pour le compte du mandant, mais en laissant croire qu'il agit en son nom propre. Le prête-nom constitue une forme licite du contrat de mandat.
3. Toute personne peut détenir des biens pour autrui en vertu d'un contrat de prête-nom. Pour être valable, le prête-nom doit avoir été conclu lors de l'acquisition des biens ou avant et doit respecter les dispositions du C.c.Q. concernant le mandat. De plus, pour être reconnu sur le plan fiscal, le mandant et le mandataire doivent divulguer le contrat de prête-nom et en exposer la teneur à Revenu Québec.
4. Les paragraphes qui suivent expliquent la responsabilité des parties à une transaction portant sur un immeuble lorsque l'une d'elles est un prête-nom.

APPLICATION DE LA LOI

ACQUISITION D'UN IMMEUBLE PAR UN PRÊTE-NOM

5. En vertu de l'article 423 LTVQ, un fournisseur qui effectue la fourniture taxable d'un immeuble par vente n'est pas tenu de percevoir la TVQ payable par l'acquéreur de la fourniture si celui-ci est inscrit au fichier de la TVQ et n'est pas un particulier qui acquiert un immeuble d'habitation. Dans ces circonstances, c'est l'acquéreur de la fourniture qui doit, en vertu de l'article 438 LTVQ, payer la TVQ au ministre.

D) Motifs de la solution retenue

[40] Danmar soutient que le contrat de construction D-4 constitue l'acte apparent et que la convention P-4 serait la consécration de la contre-lettre convenue oralement en 2004. Brigil ne serait qu'un prête-nom. Le véritable propriétaire des terrains durant la période de construction des bâtiments serait Danmar. Puisqu'il ne s'agit pas ici d'une opération de trompe-l'oeil, l'Agence devait alors tenir compte de la situation réelle maintenant révélée par la contre-lettre.

[41] Le Tribunal considère qu'en l'espèce Danmar a plutôt cherché à corriger rétroactivement une situation passée afin de s'ajuster aux prétentions de l'Agence, ce

qui n'est pas acceptable en matière fiscale². Voici pourquoi le Tribunal conclut que la convention P-4 n'est pas une véritable contre-lettre.

[42] Il est vrai qu'en matière fiscale, la Cour suprême nous enseigne qu'il faut tenir compte de la réalité économique qui sous-tend l'opération en cause, sans égard à la forme juridique apparente de celle-ci, pour autant qu'elle ne contrevient pas à une disposition expresse de la loi ou encore qu'elle ne constitue pas un trompe-l'oeil³.

[43] Il faut donc s'en tenir aux rapports juridiques véritables établis par le contribuable.

[44] Cela "n'empêche pas de procéder à la qualification appropriée des rapports juridiques en cause, qualification qui ne repose pas sur l'étiquette que les parties ont pu leur donner mais sur un examen des termes de leur ententes et des droits et obligations qui en résultent"⁴.

[45] Or, il arrive parfois que le contribuable arrange ses affaires de façon désavantageuse sur le plan fiscal⁵.

[46] La simulation, codifiée aux articles 1451 et 1452 C.c.Q. est l'acte juridique par lequel les parties conviennent d'exprimer leur intention réelle dans une contre-lettre plutôt que dans un contrat apparent.

[47] Les auteurs Jean-Louis Baudouin et Pierre-Gabriel Jobin expliquent la simulation de la manière suivante:

Le principe de la liberté contractuelle permet aux parties, dans les limites tracées par la loi et l'ordre public, de faire produire à leur contrat les effets qu'elles désirent. D'un autre côté, l'absence de formalisme ne les oblige pas, en règle générale, à donner une publicité quelconque à leur engagement. **Il leur est donc loisible soit d'en cacher l'existence même, soit de déguiser la véritable entente qui est intervenue.** La simulation est donc une tromperie au sens large du terme, tromperie qui n'est cependant pas nécessairement sanctionnée par l'annulation de l'acte.

Les parties sont liées par le véritable contrat qu'elles ont fait. On devra donc, à leur égard, donner effet à la véritable entente et non à l'entente apparente. Par contre, le tiers auquel la vérité a été dissimulée est trompé sur la réalité de l'objet ou des effets du contrat. L'acte apparent, le contrat divulgué

² Société Angelo Colatesti inc., *supra*, note 2; voir également *B.N.C. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, [1997] R.D.F.Q. 124.

³ *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622, par. 39; repris par la Cour d'appel dans *Howard Caplan c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2006 QCCA 1322; *La Senza inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2007 QCCA 1335.

⁴ *La Senza inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, précité, note 3, par. 21.

⁵ *Perrault c. La Reine*, [1979] 1 C.F. 155, p. 165.

représente, en effet, à ses yeux l'entente véritable, alors qu'il ne l'est pas. Un conflit risque de naître entre l'apparence et la réalité, entre les droits des parties et ceux des tiers. Si entre les parties l'acte réel doit produire tous ses effets, le tiers, lui, peut-il traiter l'acte apparent comme étant l'acte réel ?⁶

[caractère gras ajouté]

[48] Baudouin et Jobin identifient trois formes de simulation: l'acte fictif, l'acte déguisé et l'inter-position de personne⁷. C'est la troisième forme de simulation qui est ici en cause.

[49] Il est reconnu depuis longtemps que le contrat de prête-nom est une forme licite du contrat de mandat⁸. Il s'agit donc d'une forme de contrat apparent⁹.

[50] Les auteurs Baudouin et Jobin nous rappellent que la contre-lettre doit avoir été conclue avant ou en même temps que l'acte apparent¹⁰.

[51] L'auteur Vincent Karim est également de cet avis¹¹.

[52] Cependant, les auteurs Lluelles et Moore apportent certaines nuances à ce principe:

Enfin, il est classique d'exiger la simultanéité des deux actes. Sans concomitance, il ne s'agirait pas d'une simulation – d'un subterfuge –, mais, plutôt, de deux contrats successifs dans le temps, le second modifiant – ou révoquant – le premier. Il convient, cependant, de nuancer cette exigence. Cette simultanéité doit-elle nécessairement s'apprécier en temps réel – hypothèse de la «simultanéité matérielle»? En ce cas, l'accent serait mis sur les actes eux-mêmes, qui devraient être conclu pratiquement en même temps. Pour certains, par contre, la simultanéité peut s'apprécier en tenant compte essentiellement de la volonté de simuler: ce qui compte ne serait pas la simultanéité des deux actes, mais bien l'existence des volontés de simuler – hypothèse de la «simultanéité intellectuelle»¹².

[références omises]

[53] Les nuances apportées par ces auteurs sont pertinentes. La volonté réelle des parties doit être évaluée selon les circonstances. Le Tribunal est cependant d'avis que cette volonté doit être très claire si l'acte secret a été conclu après le contrat apparent

⁶ Jean-Louis BAUDOUIN et Pierre-Gabriel JOBIN, *Les obligations*, 6^e éd., Cowansville, Yvon Blais, 2005, p. 526.

⁷ *Supra*, note 6, pp. 527 et 528.

⁸ *Victuni c. Ministre du Revenu du Québec*, [1980] 1 R.C.S. 580.

⁹ *Caplan c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, précité, note 3, par. 37.

¹⁰ *Supra*, note 6, p. 527.

¹¹ Vincent KARIM, *Les obligations*, 3^e éd., vol. 1, Montréal, Wilson & Lafleur, 2009, p. 765.

¹² Didier LLUELLES et Benoît MOORE, *Droit des obligations*, Montréal, Thémis, 2006, p. 939.

puisque'il est possible que les parties invoquent une contre-lettre simplement pour se soustraire à une obligation légale ou contractuelle. Comme nous le verrons aux paragraphes 64 et suivants, la convention P-4 est loin de démontrer clairement ce que Danmar soutient devant le Tribunal.

[54] En l'espèce, la convention P-4 ne fait aucunement référence au moment où l'entente secrète a été conclue. Est-ce après la signature du contrat de construction D-4 (29 mars 2004) mais avant le début des travaux de construction des bâtiments? Nul ne le sait. Quant au témoignage de Daniel Marcotte, il n'apporte aucune précision à cet effet.

[55] Le Tribunal n'est pas en mesure de déterminer si la prétendue contre-lettre a été conclue avant ou en même temps que l'acte apparent, pas plus qu'il n'est possible de conclure à une simultanéité des deux actes.

[56] Le procureur de Danmar soumet que l'acte secret peut être écrit ou verbal. Pour appuyer sa prétention, il s'en remet à un jugement de la Cour supérieure, l'affaire *Lethuiller c. Plantard*¹³.

[57] S'il est exact que les articles 1451 et 1452 C.c.Q. ne requièrent pas obligatoirement la forme écrite pour être valides¹⁴, il n'en demeure pas moins que la preuve de la contre-lettre est assujettie aux dispositions des articles 2859 et suivants C.c.Q. et, plus particulièrement, à l'article 2863 C.c.Q.:

2863. Les parties à un acte juridique constaté par un écrit ne peuvent, par témoignage, le contredire ou en changer les termes, à moins qu'il n'y ait un commencement de preuve.

[58] À cet effet, les professeurs Baudouin et Jobin écrivent:

523 – Preuve de la contre-lettre – Il convient à cet égard de faire une différence selon que ce sont les parties ou les tiers qui cherchent à rapporter la preuve de la simulation. Entre les parties, à moins d'un aveu, et par les parties contre des tiers, les règles générales relatives à la preuve testimoniale, notamment celle établie par les articles 2860 et suivants du *Code civil*, doit être suivies, ce qui a pour effet d'exclure pratiquement la preuve testimoniale de la contre-lettre.¹⁵

[Références omises; soulignements ajoutés]

¹³ *Lethuiller c. Plantard*, 2006 QCCS 2711, par. 37; le juge Pierre-C. Gagnon s'appuie sur un autre jugement: *Bellmare c. Bar mon appart'ment inc.*, J.E. 97-547 (C.S.) pour affirmer que ce type de contrat ne requiert aucune forme particulière.

¹⁴ Voir également les décisions suivantes: *Jean-Pierre c. Lubain*, 2008 QCCS et *Schwartzman Distributing inc. c. 9126-8359 Québec inc.*, 2007 QCCQ 11288.

¹⁵ *Supra*, note 6, p. 532.

[59] Le professeur Royer est également de cet avis. Voici ce qu'il écrit:

Sous le *Code civil du Québec*, l'article 2863 C.c.Q. interdit au signataire d'un acte apparent de prouver par témoignage que l'entente véritable intervenue entre les contractants est différente de celle qui est relatée dans l'écrit. En effet, une telle preuve contredit ou change les termes d'un écrit dûment signé qui constate un acte juridique. Par ailleurs, cette preuve est admise pour interpréter un écrit. Elle est maintenant recevable, s'il y a un commencement de preuve.

En l'absence d'un commencement de preuve, les contractants ne peuvent prouver par témoignage la simulation licite, même s'il s'agit d'un acte juridique qui peut être établi par témoin. En effet, ce n'est pas l'article 2862 C.c.Q., mais l'article 2863 C.c.Q., qui interdit au signataire de l'acte apparent de présenter une preuve verbale contredisant ou changeant les termes de cet écrit. À cet égard, l'article 2863 C.c.Q., n'a pas modifié la règle antérieurement énoncée à l'article 1234 C.c.B.C.

Ainsi, les autres exceptions à la prohibition de la preuve testimoniale de l'acte juridique prévues aux articles 2860 à 2862 du *Code civil du Québec* ne peuvent être invoquées par un contractant qui veut établir par témoin que l'accord réel des parties est différent de ce qui est énoncé dans l'acte apparent. Une preuve verbale contredisant un acte apparent est interdite, quelle que soit la valeur du litige et même lorsqu'elle est faite contre l'exploitant d'une entreprise ou qu'une partie démontre qu'elle n'a pu, pour une raison valable, se ménager une preuve écrite de la convention secrète. Aussi, les signataires de l'acte apparent ont intérêt à faire une contre lettre pour s'assurer qu'ils pourront établir l'accord réel. (...).¹⁶

[60] Par conséquent, Danmar ne peut faire, à l'égard de l'Agence, une preuve par témoignage contredisant ou changeant les termes du contrat D-4. Danmar ne peut établir contre l'Agence, par témoin, que l'accord réel est différent du contenu de l'acte apparent que ses représentants ont signé le 29 mars 2004 (pièce D-4).

[61] Nous ne sommes pas ici dans l'un des cas d'exception dont parle Royer:

(...) Une preuve par témoignage d'un contrat de prête-nom est recevable dans des circonstances où elle serait refusée, si cette preuve était interdite par l'article 2863 C.c.Q. Ainsi, le contractant qui acquiert un immeuble par l'intermédiaire d'un mandataire, à l'insu du vendeur et des tiers, peut établir par témoignage le contrat de prête-nom, non seulement s'il a un commencement de preuve, mais aussi dans les cas où il ne peut, malgré sa bonne foi et sa diligence, produire une contre-lettre, lorsque la valeur du litige n'excède pas 1 500 \$, si la preuve est faite contre une personne d'un acte juridique passé par elle dans le cours des activités d'une entreprise, et s'il établit qu'il ne pouvait, pour une raison valable, se ménager une preuve écrite. Cette dernière exception peut être

¹⁶ Jean-Claude ROYER, *La preuve civile*, 4^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2008, pp. 1371 et ss.

particulièrement utile pour autoriser une preuve testimoniale d'un contrat de prête-nom intervenu entre des conjoints ou des parents.¹⁷

[Références omises]

[62] La convention P-4, signée le 15 juillet 2007, n'avait pour but que de contourner la prohibition de l'article 2863 C.c.Q.

[63] Bien que l'article 1452 C.c.Q. donne au tiers de bonne foi le choix d'opter entre le contrat apparent et la contre-lettre, en matière fiscale, la situation est différente¹⁸. Le fisc ne peut être considéré comme un tiers de bonne foi au sens de l'article 1452 C.c.Q. Son rôle est de cerner la relation juridique réelle entre les parties et d'émettre la cotisation en conséquence. Tel que vu ci-haut, l'Agence doit tenir compte de la réalité économique qui sous-tend l'opération et ne pas se sentir liée par la forme juridique apparente de celle-ci: *Shell Canada Limitée*, précité. Cependant, pour être opposable à l'Agence, la contre-lettre doit lui avoir été dénoncée en temps utile, c'est-à-dire à l'époque où les taxes devaient être perçues par Danmar¹⁹.

[64] Nonobstant ce qui précède, la lecture de la convention P-4, même combinée au témoignage de Daniel Marcotte est insuffisante pour convaincre le Tribunal que Danmar était le réel propriétaire des terrains et des bâtiments y construits. La convention P-4 ne contredit pas le contenu explicite du contrat D-4. La thèse que Danmar soutient ne repose que sur l'interprétation qu'en fait son administrateur Marcotte.

[65] La convention P-4 ne parle que de "détention" des terrains par Brigel pour Danmar, et ce, pour la période de construction seulement. Il n'y est aucunement question de propriété des terrains ou encore d'une situation de prête-nom. Détenir un terrain pour quelqu'un d'autre ne signifie pas que ce dernier en est le propriétaire.

[66] D'autre part, rien dans la convention P-4 ne vient clairement dire que, nonobstant le contrat D-4 ou toute autre entente, la renonciation à l'option d'achat en faveur de l'actionnaire de Brigel, Gilles Desjardins, est fictive ou encore que Gilles Desjardins (ou sa compagnie: Brigel) agira comme prête-nom pour l'achat des terrains de Bona Building.

[67] En aucun temps Danmar ne s'est comportée comme étant la véritable propriétaire des terrains.

[68] Le seul fait d'acquitter le prix d'achat des terrains à même le premier versement du prêt de construction octroyé par la Caisse Desjardins ou encore le paiement du

¹⁷ *Supra*, note 16, p. 1377.

¹⁸ *Haeck c. Québec (Sous-ministre du revenu)*, SOQUIJ AZ-50104683.

¹⁹ *St-Laurent c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, [2000] R.J.Q. 23, 27 (C.A.); *Québec (Sous-ministre du Revenu) c. Dussault-Zaidi*, [1996] R.D.F.Q. 73, 76-77, EYB 1996-65473 (C.A.); *Victuni c. Ministre du Revenu du Québec, supra*, note 8, 580, 583-584.

permis de construction est loin de convaincre le Tribunal qu'il y a ici une véritable contre-lettre.

[69] Il faut analyser les choses dans leur réelle perspective. Au départ, c'est Danmar qui assume les obligations financières relatives à l'opération. Il ne s'agit ici que d'un mode de financement, sans plus. À la fin, Brigil rembourse complètement Danmar de tous les déboursés dont le paiement du prix de vente, le tout en vertu de l'entente D-4.

[70] Il est normal que le premier déboursé de la Caisse serve à payer le vendeur afin que la caution hypothécaire, Brigil, puisse avoir un titre de propriété à offrir en garantie à la Caisse.

[71] Quant au coût des permis de construction, il est prévu au contrat D-4 qu'il doit être assumé par le constructeur Danmar, tout comme le coût des certificats de localisation. Danmar ne s'est conformé qu'aux exigences du contrat D-4.

[72] Si Danmar avait été le véritable propriétaire des terrains, n'aurait-il pas été normal qu'elle assume les taxes municipales et scolaires durant un certain temps? Il n'y a aucune preuve à cet effet.

[73] Comme l'a écrit le juge Nuss dans l'arrêt *B.N.C. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, précité: "J'estime qu'on ne peut dénaturer la forme de la relation contractuelle existante afin d'ajuster après coup ses prétentions aux contraintes fiscales".

[74] Danmar et Brigil ont procédé en toute connaissance de cause comme l'a clairement expliqué le notaire Clément lors de son témoignage. Danmar et Brigil ont voulu éviter les inconvénients d'une double transaction. Cependant, Danmar a omis de percevoir la TVQ.

[75] Aujourd'hui, Danmar essaie de réécrire l'histoire en mettant de l'avant une prétendue contre-lettre signée après que le fisc ait soulevé le problème de la non perception de la TVQ.

[76] Danmar doit malheureusement subir les conséquences rattachées à la forme contractuelle qu'elle a délibérément choisie. Il est trop tard pour changer les rapports juridiques véritables des parties.

POUR CES MOTIFS, LE TRIBUNAL :

REJETTE l'appel, avec dépens.

CHRISTIAN M. TREMBLAY, j.c.Q.

Me Jean Faullem
Procureur de la partie demanderesse

Me Benoît Denis
Procureur de la partie défenderesse

Date d'audience : Le 26 septembre 2012