

**Agence du revenu du Québec
(formerly the Deputy Minister
of Revenue of Quebec) *Appellant***

v.

**Services Environnementaux AES inc. and
Centre Technologique AES inc. *Respondents***

and

Attorney General of Canada *Intervener*

- and -

**Agence du revenu du Québec
(formerly the Deputy Minister
of Revenue of Quebec) *Appellant***

v.

**Jean Riopel, Christiane Archambault and
Entreprise J.P.F. Riopel inc. *Respondents***

and

Attorney General of Canada *Intervener*

**INDEXED AS: QUEBEC (AGENCE DU REVENU) v.
SERVICES ENVIRONNEMENTAUX AES INC.**

2013 SCC 65

File Nos.: 34235, 34393.

2012: November 8; 2013: November 28.

Present: McLachlin C.J. and LeBel, Fish, Abella,
Rothstein, Cromwell and Karakatsanis JJ.

**ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR
QUEBEC**

Contracts — Interpretation — Intention of parties — Intention declared in documents relating to transactions not reflecting common intention of parties because of errors made by professional advisors — Transactions having unforeseen tax consequences — Whether it is open to courts to intervene to find that amendments made by parties to documents associated with transactions were

**Agence du revenu du Québec
(anciennement le sous-ministre
du Revenu du Québec) *Appelante***

c.

**Services Environnementaux AES inc.
et Centre Technologique AES inc. *Intimées***

et

Procureur général du Canada *Intervenant*

- et -

**Agence du revenu du Québec
(anciennement le sous-ministre
du Revenu du Québec) *Appelante***

c.

**Jean Riopel, Christiane Archambault et
Entreprise J.P.F. Riopel inc. *Intimés***

et

Procureur général du Canada *Intervenant*

**RÉPERTORIÉ : QUÉBEC (AGENCE DU REVENU) c.
SERVICES ENVIRONNEMENTAUX AES INC.**

2013 CSC 65

N^{os} du greffe : 34235, 34393.

2012 : 8 novembre; 2013 : 28 novembre.

Présents : La juge en chef McLachlin et les juges LeBel,
Fish, Abella, Rothstein, Cromwell et Karakatsanis.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DU QUÉBEC

Contrats — Interprétation — Intention des parties — Volonté déclarée dans des documents relatifs à des transactions ne reflétant pas la commune intention des parties en raison d'erreurs commises par des professionnels — Transactions entraînant des impacts fiscaux non prévus — Les tribunaux peuvent-ils intervenir pour constater la légitimité et la nécessité des modifications

legitimate and necessary — *Civil Code of Québec, S.Q. 1991, c. 64, art. 1425.*

Shareholders of corporations engaged in transactions to reorganize the corporations without tax consequences. As a result of errors made by the shareholders' tax advisors, the tax authorities issued notices of assessment in which they claimed tax amounts these taxpayers had not expected to pay. In the *AES* case, the parties had agreed on share transfers involving a rollover transaction that would be conducted in accordance with the procedures provided for in the relevant tax legislation and was based on a calculation of the adjusted cost base ("ACB") of the transferred shares. One aspect of the consideration paid for the transferred shares was the issuance and delivery of a note for an amount equal to that of their ACB. The agreement, the intended effect of which was to defer the tax payable, was vitiated by an error made in calculating the ACB of the shares. Rather than seeking to annul the contract, the parties agreed to correct the error by amending the documents that recorded and implemented their agreement, including the necessary tax forms, after which they took their case to the Superior Court by means of a motion for rectification. In the *Riopel* case, the parties had reached a verbal agreement to carry out a detailed tax plan, the essential terms of which had been recommended to them by their advisors. The agreement provided for a series of operations and acts to be completed, with precise timelines, to carry out share transfers and a corporate amalgamation in such a way as to defer the tax liability associated with those transactions by following procedures provided for in tax legislation. The parties' advisors reversed the order of the corporate amalgamation and the share transfer. Because that error prevented the deferral of tax, they tried to correct it by amending the original acts and having their clients sign the amended acts without explaining the nature of the amendments to them. After the tax authorities issued the notices of assessment and the errors made in drafting the writings associated with the transaction were discovered, the parties agreed to give effect to their original agreement by amending the defective acts.

The Superior Court granted the application for rectification in *AES* but dismissed the one in *Riopel*. The Quebec Court of Appeal granted both applications for rectification, holding that art. 1425 *C.C.Q.* authorized the correction of the discrepancies between the common intentions of the parties and the intentions declared in the acts, because the applications were legitimate and neither correction affected the rights of third parties.

apportées par les parties aux documents afférents aux transactions? — *Code civil du Québec, L.Q. 1991, ch. 64, art. 1425.*

Des actionnaires de sociétés commerciales ont effectué des transactions pour procéder à la restructuration de ces sociétés sans incidences fiscales. À la suite d'erreurs commises par leurs conseillers fiscaux, le fisc a établi des avis de cotisation réclamant des impôts imprévus par les contribuables. Dans l'affaire *AES*, les parties s'étaient entendues sur des transferts d'actions qui comportaient une opération de roulement, conformément aux modalités prévues par les lois fiscales pertinentes, sur la base d'un calcul du prix de base rajusté (« PBR ») des actions transférées. Un aspect de la contrepartie versée pour la cession des actions consistait dans l'émission et la remise d'un billet égal au montant de leur PBR. Cette entente, qui devait avoir pour effet de reporter l'impôt payable, a été viciée par une erreur commise dans le calcul du PBR des actions. Au lieu de demander l'annulation du contrat, les parties ont convenu de corriger l'erreur en modifiant les documents qui constataient et exécutaient leur entente, y compris les formulaires fiscaux nécessaires, puis se sont adressées à la Cour supérieure au moyen d'une requête en rectification. Dans l'affaire *Riopel*, les parties se sont entendues verbalement pour réaliser une planification fiscale détaillée, dont les modalités essentielles leur avaient été recommandées par leurs conseillers. L'entente prévoyait un ensemble d'opérations et d'actes à accomplir, selon un échéancier précis, pour réaliser des cessions d'actions et une fusion de sociétés, et ce, d'une manière propre à assurer le report des obligations fiscales afférentes à ces transactions en utilisant des procédures prévues par les lois fiscales. Les conseillers des parties ont interverti l'ordre de la fusion des sociétés commerciales et de la cession d'actions. Comme cette erreur empêchait le report des impôts, ils ont tenté de la corriger en modifiant les actes originaux et en les faisant signer par leurs clients, sans leur expliquer la nature des changements effectués. Après l'établissement des avis de cotisation par le fisc et la découverte des erreurs commises dans la rédaction des écrits relatifs à la transaction, les parties ont convenu de donner effet à leur entente originale, en modifiant les actes défectueux.

La Cour supérieure a accordé la demande de rectification dans l'affaire *AES* mais l'a refusée dans l'affaire *Riopel*. La Cour d'appel du Québec a fait droit dans les deux cas aux demandes de rectification, concluant que l'art. 1425 *C.c.Q.* permettait de corriger l'écart entre l'intention commune des parties et l'intention déclarée dans les actes, car les demandes étaient légitimes et la correction ne portait pas atteinte aux droits des tiers.

Held: The appeals should be dismissed.

The interplay of the civil law and tax law limits the scope of intervention of the courts. In principle, the nature and the legal consequences of transactions to which tax law applies are determined by reference to the common law and the civil law, although a court dealing with a challenge relating to civil aspects of a transaction with tax implications does not have the authority to rule on notices of assessment that were issued or notices of objection that were filed in respect of that transaction. The validity and effects of the notices in question must instead be determined, if necessary, by the courts that have been assigned jurisdiction over such matters, and those courts must also consider the consequences of judgments rendered by the civil courts with respect to the transactions that led to the issuance of the notices of assessment.

In the civil law, the law of contracts is premised on a principle of consensualism, and a fundamental distinction exists between the exchange of consents and the written expression of that exchange. The parties are free as between themselves, although this is subject to any rights acquired by third parties, to amend or annul the contract and the documents recording it. There is nothing to prevent them from acknowledging the existence of a common error and agreeing to correct it by mutual consent. The determination by the courts of the common intention, or will, of the parties represents a true exercise of interpretation, and it was open to the courts to intervene for that purpose under art. 1425 *C.C.Q.* If a private writing contains an error, the court must, once the error is proved in accordance with the rules of evidence in civil matters, note the error and ensure that it is remedied. In the civil law, the tax authorities do not have an acquired right to benefit from an error made by the parties to a contract after the parties have corrected the error by mutual consent.

In these cases, the common intention of the parties was expressed erroneously in all the writings prepared to carry out the tax plans on which they had agreed. It was open to the courts to intervene to find that the amendments made by the parties to the acts at issue were legitimate and necessary. Their intervention was justified by the substantive law and was not precluded by Quebec's rules of civil procedure. The issue was argued in an adversarial process. The tax authorities were impleaded, as they had to be, and a motion for rectification was the normal way to bring the issue before the Superior Court and ask it to intervene to consider conclusions that were, first and foremost, declaratory.

Arrêt : Les pourvois sont rejetés.

L'interaction du droit civil et du droit fiscal limite le champ d'intervention des tribunaux. Les règles de la common law et du droit civil déterminent en principe la nature et les conséquences juridiques des opérations visées par le droit fiscal, mais les tribunaux saisis d'une contestation relative à des aspects civils d'une transaction ayant des implications fiscales ne peuvent statuer sur les avis de cotisation et les avis d'opposition établis ou déposés à l'égard de cette transaction. Il appartiendra plutôt aux juridictions déclarées compétentes en la matière de se prononcer sur la validité et les effets de ces avis, s'il y a lieu de le faire, et d'évaluer les conséquences des jugements rendus par les cours civiles au sujet des opérations à l'origine des avis de cotisation.

Le droit civil des contrats repose sur le principe du consensualisme et retient la distinction fondamentale entre l'échange des consentements et son expression écrite. Le contrat appartient aux parties. Entre elles, mais sous réserve des droits qui ont pu être acquis par des tiers, les parties sont libres de modifier ou d'annuler le contrat et les documents qui le constatent. Rien ne les empêche de reconnaître l'existence d'une erreur commune et de convenir de la corriger de consentement mutuel. La recherche de l'intention ou volonté commune des parties par les tribunaux représente une véritable opération d'interprétation, et l'art. 1425 *C.c.Q.* leur permet d'intervenir à cette fin. Si l'acte sous seing privé est entaché d'erreur, une fois cette erreur établie conformément aux règles de la preuve civile, le tribunal doit la constater et faire en sorte qu'on y remédie. En droit civil, le fisc ne possède pas de droit acquis au bénéfice d'une erreur que les parties à un contrat auraient commise, puis corrigée de consentement mutuel.

En l'espèce, l'ensemble des écrits préparés pour réaliser les planifications fiscales dont ont convenu les parties représentait une expression erronée de leur volonté commune. Les tribunaux pouvaient intervenir pour constater la légitimité et la nécessité des modifications apportées par les parties aux actes en litige. Le droit substantiel justifiait leur intervention, et la procédure civile québécoise n'y faisait pas obstacle. Le débat relevait du domaine du contradictoire. Le fisc avait été appelé en cause, comme il devait l'être, et la requête en rectification était la voie normale pour saisir la Cour supérieure et lui demander d'intervenir à des fins d'abord et avant tout déclaratoires.

Cases Cited

Referred to: *Canada (Attorney General) v. Juliar* (2000), 50 O.R. (3d) 728; *Bank of Nova Scotia v. Angelica-Whitewear Ltd.*, [1987] 1 S.C.R. 59; *Banque de Montréal v. Européenne de Condiments S.A.*, [1989] R.J.Q. 246; *Canada v. Addison & Leyen Ltd.*, 2007 SCC 33, [2007] 2 S.C.R. 793; *Sobeys Québec inc. v. Coopérative des consommateurs de Sainte-Foy*, 2005 QCCA 1172, [2006] R.J.Q. 100; *Shafron v. KRG Insurance Brokers (Western) Inc.*, 2009 SCC 6, [2009] 1 S.C.R. 157; *Performance Industries Ltd. v. Sylvan Lake Golf & Tennis Club Ltd.*, 2002 SCC 19, [2002] 1 S.C.R. 678.

Statutes and Regulations Cited

Civil Code of Québec, S.Q. 1991, c. 64, arts. 1372, 1373, 1374, 1378, 1385, 1412, 1425, 1439, 2818, 2829.
Code of Civil Procedure, R.S.Q., c. C-25, art. 5.
Companies Act, R.S.Q., c. C-38, Part 1A.
Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), s. 86.
Taxation Act, R.S.Q., c. I-3, ss. 541 to 543.

Authors Cited

Baudouin, Jean-Louis, et Pierre-Gabriel Jobin. *Les obligations*, 7^e éd. par Pierre-Gabriel Jobin et Nathalie Vézina, dir. Cowansville, Qué.: Yvon Blais, 2013.
 Campbell, Colin. *Administration of Income Tax 2013*. Toronto: Thomson/Carswell, 2013.
 Cresp, Marie. *Le temps juridique en droit privé, essai d'une théorie générale*. Aix-en-Provence, France: Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2013.
 Deslauriers, Jacques. *Vente, louage, contrat d'entreprise ou de service*, 2^e éd. Montréal: Wilson & Lafleur, 2013.
 Gendron, François. *L'interprétation des contrats*. Montréal: Wilson & Lafleur, 2002.
 Ghestin, Jacques. « La notion de contrat » (1990), 12 *Droits* 7.
 Krishna, Vern. *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 9th ed. Toronto: Thomson/Carswell, 2006.
 L'Heureux, Nicole, Édith Fortin et Marc Lacoursière. *Droit bancaire*, 4^e éd. Cowansville, Qué.: Yvon Blais, 2004.
 Lluelles, Didier, et Benoît Moore. *Droit des obligations*, 2^e éd. Montréal: Thémis, 2012.
 Marquis, Paul-Yvan. « L'inscription de faux et la correction des actes notariés » (1990), 92 *R. du N.* 407.
 Moore, Benoît. « Flexible contrat », dans Benoît Moore, dir., *Mélanges Jean-Louis Baudouin*. Cowansville, Qué.: Yvon Blais, 2012, 569.

Jurisprudence

Arrêts mentionnés : *Canada (Attorney General) c. Juliar* (2000), 50 O.R. (3d) 728; *Banque de Nouvelle-Écosse c. Angelica-Whitewear Ltd.*, [1987] 1 R.C.S. 59; *Banque de Montréal c. Européenne de Condiments S.A.*, [1989] R.J.Q. 246; *Canada c. Addison & Leyen Ltd.*, 2007 CSC 33, [2007] 2 R.C.S. 793; *Sobeys Québec inc. c. Coopérative des consommateurs de Sainte-Foy*, 2005 QCCA 1172, [2006] R.J.Q. 100; *Shafron c. KRG Insurance Brokers (Western) Inc.*, 2009 CSC 6, [2009] 1 R.C.S. 157; *Performance Industries Ltd. c. Sylvan Lake Golf & Tennis Club Ltd.*, 2002 CSC 19, [2002] 1 R.C.S. 678.

Lois et règlements cités

Code civil du Québec, L.Q. 1991, ch. 64, art. 1372, 1373, 1374, 1378, 1385, 1412, 1425, 1439, 2818, 2829.
Code de procédure civile, L.R.Q., ch. C-25, art. 5.
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), art. 86.
Loi sur les compagnies, L.R.Q., ch. C-38, partie 1A.
Loi sur les impôts, L.R.Q., ch. I-3, art. 541 à 543.

Doctrine et autres documents cités

Baudouin, Jean-Louis, et Pierre-Gabriel Jobin. *Les obligations*, 7^e éd. par Pierre-Gabriel Jobin et Nathalie Vézina, dir. Cowansville, Qué. : Yvon Blais, 2013.
 Campbell, Colin. *Administration of Income Tax 2013*. Toronto : Thomson/Carswell, 2013.
 Cresp, Marie. *Le temps juridique en droit privé, essai d'une théorie générale*. Aix-en-Provence, France : Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2013.
 Deslauriers, Jacques. *Vente, louage, contrat d'entreprise ou de service*, 2^e éd. Montréal : Wilson & Lafleur, 2013.
 Gendron, François. *L'interprétation des contrats*. Montréal : Wilson & Lafleur, 2002.
 Ghestin, Jacques. « La notion de contrat » (1990), 12 *Droits* 7.
 Krishna, Vern. *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 9th ed. Toronto : Thomson/Carswell, 2006.
 L'Heureux, Nicole, Édith Fortin et Marc Lacoursière. *Droit bancaire*, 4^e éd. Cowansville, Qué. : Yvon Blais, 2004.
 Lluelles, Didier, et Benoît Moore. *Droit des obligations*, 2^e éd. Montréal : Thémis, 2012.
 Marquis, Paul-Yvan. « L'inscription de faux et la correction des actes notariés » (1990), 92 *R. du N.* 407.
 Moore, Benoît. « Flexible contrat », dans Benoît Moore, dir., *Mélanges Jean-Louis Baudouin*. Cowansville, Qué. : Yvon Blais, 2012, 569.

Moore, Benoît. *JurisClasseur — Collection droit civil — Obligations et responsabilité civile*, par Pierre-Claude Lafond, dir. Montréal: LexisNexis, 2008 (feuilles mobiles mises à jour mars 2013, envoi n° 8).

Pineau, Jean, Danielle Burman et Serge Gaudet. *Théorie des obligations*, 4^e éd. par Jean Pineau et Serge Gaudet. Montréal: Thémis, 2001.

Swan, Angela, and Jakub Adamski. *Canadian Contract Law*, 3rd ed. Markham, Ont.: LexisNexis, 2012.

APPEAL from a judgment of the Quebec Court of Appeal (Chamberland, Morissette and Kasirer J.J.A.), 2011 QCCA 394, 2011 D.T.C. 5045, [2011] Q.J. No. 1911 (QL), 2011 CarswellQue 11969, SOQUIJ AZ-50727855, affirming a decision of Borenstein J., 2009 QCCS 790, [2009] J.Q. n° 1554 (QL), 2009 CarswellQue 1643, SOQUIJ AZ-50541289. Appeal dismissed.

APPEAL from a judgment of the Quebec Court of Appeal (Bich, Kasirer and Wagner J.J.A.), 2011 QCCA 954, [2011] J.Q. n° 5720 (QL), 2011 CarswellQue 5360, SOQUIJ AZ-50755104, setting aside a decision of Nantel J., 2010 QCCS 1576, [2010] J.Q. n° 3418 (QL), 2010 CarswellQue 3545, SOQUIJ AZ-50628627. Appeal dismissed.

Pierre Zemaitis, Christian Boutin and Khashayar Haghgouyan, for the appellant.

Dominic C. Belley, for the respondents Services Environnementaux AES inc. and Centre Technologique AES inc.

Bruno Racine and Marc-Antoine St-Pierre, for the respondents Jean Riopel, Christiane Archambault and Entreprise J.P.F. Riopel inc.

Pierre Cossette and Susan Shaughnessy, for the intervener.

English version of the judgment of the Court delivered by

LEBEL J. —

I. Introduction

[1] The issues raised by these appeals relate to the nature and scope of agreements between taxpayers

Moore, Benoît. *JurisClasseur — Collection droit civil — Obligations et responsabilité civile*, par Pierre-Claude Lafond, dir. Montréal : LexisNexis, 2008 (feuilles mobiles mises à jour mars 2013, envoi n° 8).

Pineau, Jean, Danielle Burman et Serge Gaudet. *Théorie des obligations*, 4^e éd. par Jean Pineau et Serge Gaudet. Montréal : Thémis, 2001.

Swan, Angela, and Jakub Adamski. *Canadian Contract Law*, 3rd ed. Markham, Ont. : LexisNexis, 2012.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel du Québec (les juges Chamberland, Morissette et Kasirer), 2011 QCCA 394, 2011 D.T.C. 5045, [2011] J.Q. n° 1911 (QL), 2011 CarswellQue 1079, SOQUIJ AZ-50727855, qui a confirmé une décision de la juge Borenstein, 2009 QCCS 790, [2009] J.Q. n° 1554 (QL), 2009 CarswellQue 1643, SOQUIJ AZ-50541289. Pourvoi rejeté.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel du Québec (les juges Bich, Kasirer et Wagner), 2011 QCCA 954, [2011] J.Q. n° 5720 (QL), 2011 CarswellQue 5360, SOQUIJ AZ-50755104, qui a annulé une décision de la juge Nantel, 2010 QCCS 1576, [2010] J.Q. n° 3418 (QL), 2010 CarswellQue 3545, SOQUIJ AZ-50628627. Pourvoi rejeté.

Pierre Zemaitis, Christian Boutin et Khashayar Haghgouyan, pour l'appelante.

Dominic C. Belley, pour les intimées Services Environnementaux AES inc. et Centre Technologique AES inc.

Bruno Racine et Marc-Antoine St-Pierre, pour les intimés Jean Riopel, Christiane Archambault et Entreprise J.P.F. Riopel inc.

Pierre Cossette et Susan Shaughnessy, pour l'intervenant.

Le jugement de la Cour a été rendu par

LE JUGE LEBEL —

I. Introduction

[1] Ces appels soulèvent des problèmes liés à la détermination de la nature et de la portée d'ententes

concerning corporate reorganizations, tax planning and the tax consequences thereof. Briefly, in these two cases, shareholders of corporations engaged in various transactions to reorganize the corporations in question and transfer interests in them. The intention was that their agreements would have no tax consequences. As a result of errors made by the shareholders' tax advisors, the Agence du revenu du Québec ("ARQ") and the Canada Revenue Agency ("CRA") issued notices of assessment in which they claimed tax amounts these taxpayers had not expected to pay.

[2] After the notices of assessment were issued in these two cases, those involved agreed to correct the documents relating to their agreements in order to attain the intended tax neutrality. They applied to the Quebec Superior Court for rectification of their original documents, which, they argued, did not reflect their true agreements. The Superior Court rendered contradictory judgments in the two cases, granting one of the applications for rectification (2009 QCCS 790 (CanLII)) but dismissing the other (2010 QCCS 1576 (CanLII)). The Quebec Court of Appeal granted both applications for rectification to give effect to the true intentions of the parties to the agreements (2011 QCCA 394, 2011 D.T.C. 5045; 2011 QCCA 954 (CanLII)). For reasons that differ in part from those of the Court of Appeal, I would dismiss the ARQ's appeals, declare that it was open to the respondents to amend their agreements, and recognize their amendments.

II. Origins of the Cases

A. *Services Environnementaux AES inc.*

[3] The first appeal is that of Services Environnementaux AES inc. ("AES") and Centre technologique AES inc. ("Centre technologique"). The evidence concerning the transactions that gave rise to the dispute between the tax authorities and AES is summarized in admissions the parties agreed on and filed in the Superior Court.

intervenues entre des contribuables relativement à la réorganisation d'entreprises, à des planifications fiscales et aux effets de ces mesures à l'égard du fisc. En bref, dans ces deux affaires, des actionnaires de sociétés commerciales effectuèrent diverses transactions pour procéder à la restructuration de ces sociétés et la cession d'intérêts dans celles-ci. Leurs ententes devaient être réalisées sans produire d'incidences fiscales. À la suite d'erreurs commises par les conseillers fiscaux des contribuables en cause, l'Agence du revenu du Québec (« ARQ ») et l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») établirent des avis de cotisation réclamant des impôts imprévus par ces contribuables.

[2] À la suite de l'établissement des avis de cotisation dans ces deux dossiers, les parties concernées s'entendirent pour corriger les documents relatifs à leurs ententes afin d'obtenir l'effet de neutralité fiscale qu'elles recherchaient. Elles demandèrent à la Cour supérieure du Québec de rectifier leurs documents originaux, lesquels ne reflétaient pas selon elles leurs véritables ententes. La Cour supérieure rendit des jugements contradictoires dans ces dossiers, accordant la demande de rectification dans l'un (2009 QCCS 790 (CanLII)) et la rejetant dans l'autre (2010 QCCS 1576 (CanLII)). La Cour d'appel du Québec fit droit dans les deux cas aux demandes de rectification visant à donner effet à la volonté réelle des parties (2011 QCCA 394, 2011 D.T.C. 5045; 2011 QCCA 954 (CanLII)). Pour des motifs différant en partie de ceux de la Cour d'appel, je rejetterais les pourvois de l'ARQ, déclarerais que les intimés pouvaient modifier leurs conventions et constaterais cette modification.

II. L'origine des litiges

A. *Affaire Services Environnementaux AES inc.*

[3] Le premier pourvoi est celui concernant Services Environnementaux AES inc. (« AES ») et Centre technologique AES inc. (« Centre technologique »). Dans des admissions dont elles ont convenu et qu'elles ont produites devant la Cour supérieure, les parties ont résumé la preuve relative aux transactions qui ont provoqué le conflit entre les autorités fiscales et AES.

[4] AES is a corporation that was constituted in 1993 under Part IA of the *Companies Act*, R.S.Q., c. C-38. Centre technologique was created in 1997 under the same statute as a wholly owned subsidiary of AES. In 1998, in a reorganization of the business, AES agreed to transfer 25 percent of its shares in Centre technologique's capital stock to an investor, Groupe Sani-Gestion. For the purposes of that investment, AES and Centre technologique entered into a reorganization and tax planning agreement and instructed their tax advisors to implement it. To ensure that the agreement would be tax-neutral, AES and Centre technologique made use of certain provisions on exchanges of shares set out in s. 86 of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), and ss. 541 to 543 of the *Taxation Act*, R.S.Q., c. I-3. Under those provisions, a taxpayer may defer the tax impact of an exchange of shares on condition, *inter alia*, that the consideration other than shares does not exceed the adjusted cost base ("ACB") of the shares received.

[5] An error, attributed to AES's advisors, was made in valuing the ACB of the transferred shares: it was valued at \$1,217,029, whereas its actual value was only \$96,001. Relying on that incorrect valuation, AES exchanged its 1,217,029 voting shares in Centre technologique's capital stock for 4,500,000 voting participating shares in Centre technologique and a demand note from Centre technologique for \$1,217,028. Centre technologique repaid the amount of that note to AES between December 18, 1998 and September 30, 1999. In 2000, the tax authorities added a taxable capital gain of \$840,770 to the income reported by AES for the taxation year ending on September 30, 1999.

[6] Notices of assessment were issued, and notices of objection were filed. That aspect of the case is not before this Court, which must consider the consequences of the attempt made by AES and Centre technologique to correct a transaction that could not be tax-neutral as the parties had intended, because of the error made in carrying it out. On November 1, 2001, after AES had objected to the

[4] AES est une société commerciale qui a été constituée en 1993 en vertu de la partie IA de la *Loi sur les compagnies*, L.R.Q., ch. C-38. Centre technologique a été créée en vertu de la même loi, en 1997, comme filiale à part entière d'AES. En 1998, dans le cadre d'une réorganisation d'entreprise, AES s'entendit avec un investisseur, Groupe Sani-Gestion, pour lui céder 25 pour 100 des actions qu'elle détenait dans le capital-actions de Centre technologique. Pour réaliser cet investissement, AES et Centre technologique conclurent une entente de réorganisation et de planification fiscale et donnèrent mandat à leurs conseillers fiscaux de la mettre en œuvre. Pour assurer la neutralité fiscale de cette entente, AES et Centre technologique utilisèrent certaines dispositions relatives aux échanges d'actions prévues à l'art. 86 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), et aux art. 541 à 543 de la *Loi sur les impôts*, L.R.Q., ch. I-3. Pour différer l'effet fiscal d'un échange d'actions, ces dispositions exigent, notamment, que la contrepartie payée autrement qu'en actions n'exécède pas le prix de base rajusté (« PBR ») des actions reçues.

[5] Une erreur, attribuée aux conseillers d'AES, fut commise dans l'évaluation du PBR des actions cédées. Celui-ci avait été évalué à 1 217 029 \$, alors qu'en réalité il n'atteignait que 96 001 \$. Sur la foi de cette évaluation erronée, lors de l'échange de ses 1 217 029 actions votantes dans le capital-actions de Centre technologique, AES reçut 4 500 000 actions votantes et participantes de Centre technologique, ainsi qu'un billet à demande de cette dernière d'une valeur de 1 217 028 \$. Centre technologique paya ce billet à AES entre le 18 décembre 1998 et le 30 septembre 1999. En 2000, les autorités fiscales ajoutèrent un gain en capital imposable de 840 770 \$ au revenu déclaré par AES pour l'année d'imposition terminée le 30 septembre 1999.

[6] Des avis de cotisation furent établis et des avis d'opposition déposés. Cet aspect du dossier n'est pas devant notre Cour. Celle-ci est saisie des conséquences de la tentative d'AES et de Centre technologique de corriger une transaction qui ne permettait pas d'atteindre la neutralité fiscale recherchée par les parties en raison de l'erreur commise dans sa réalisation. Après qu'AES se soit

notices of assessment, the parties agreed to cancel and take back the note for \$1,217,028. A new note dated December 11, 1998 was to be issued in the amount of \$95,000 together with 1,122,029 Class C shares with a value of \$1,122,029. AES and Centre technologique then presented a motion in the Quebec Superior Court for rectification and for a declaratory judgment. They asked that court to amend the original agreements so that they would reflect the parties' original intention, to make them retroactive to the original transaction date, that is, to December 1998, and to declare that the amendments could be set up against third parties. The Deputy Minister of Revenue of Quebec, who has now been succeeded by the ARQ, contested the motion and asked that it be dismissed, as did the CRA.

B. *Riopel*

[7] In 2004, the respondents Jean Riopel and Christiane Archambault, who had been married since 1984, owned 60 percent and 40 percent, respectively, of the shares of a corporation called Déchiquetage Mobile JR inc. (“Déchiquetage Mobile”). In July 2004, all Déchiquetage Mobile's assets were sold to third parties. The only asset then consisted of the proceeds of the sale of those assets. At the time, Mr. Riopel was also the sole shareholder in a holding company, Entreprise J.P.F. Riopel inc. (“JPF”).

[8] On the recommendation of their accountant, Mr. Riopel and Ms. Archambault agreed to amalgamate Déchiquetage Mobile and JPF. Mr. Riopel was to become the sole shareholder of the company that would result from the amalgamation, as Ms. Archambault was to transfer all her interests in Déchiquetage Mobile to him for an agreed price. The intention was that the transaction would have no tax consequences for Ms. Archambault. The accountant and a tax lawyer were instructed to carry out this plan.

[9] On September 1, 2004, the advisors of Ms. Archambault and Mr. Riopel presented them with a detailed plan for the amalgamation of the two companies and the transfer of interests and

opposée aux avis de cotisation, le 1^{er} novembre 2001 les parties convinrent d'annuler et de reprendre le billet de 1 217 028 \$. Un nouveau billet de 95 000 \$, daté du 11 décembre 1998, serait émis, de même que 1 122 029 actions de catégorie C, d'une valeur de 1 122 029 \$. AES et Centre technologique présentèrent ensuite à la Cour supérieure du Québec une requête en rectification et jugement déclaratoire. Cette procédure demandait à la cour de modifier les ententes originales pour qu'elles reflètent l'intention originale des parties, de leur donner effet rétroactivement à la date originale de la transaction, c'est-à-dire décembre 1998, et de déclarer ces modifications opposables aux tiers. Le sous-ministre du Revenu du Québec, aux droits duquel est maintenant l'ARQ, contesta la requête dont elle demanda le rejet, comme d'ailleurs l'ARC.

B. *Affaire Riopel*

[7] En 2004, les intimés Jean Riopel et Christiane Archambault, qui sont mariés depuis 1984, possédaient respectivement 60 pour 100 et 40 pour 100 des actions d'une société commerciale, Déchiquetage Mobile JR inc. (« Déchiquetage Mobile »). En juillet 2004, tous les éléments d'actif de Déchiquetage Mobile sont vendus à des tiers. Le seul actif consiste alors dans le produit de la vente de ces éléments d'actif. À ce moment-là, M. Riopel est aussi l'unique actionnaire d'une société de portefeuille, Entreprise J.P.F. Riopel inc. (« JPF »).

[8] Sur la recommandation de leur comptable, M. Riopel et M^{me} Archambault conviennent de fusionner Déchiquetage Mobile et JPF. Monsieur Riopel doit devenir le seul actionnaire de la société résultant de la fusion, M^{me} Archambault lui cédant tous ses intérêts dans Déchiquetage Mobile moyennant un prix convenu. L'opération doit se dérouler sans conséquences fiscales pour M^{me} Archambault. Le comptable et un avocat fiscaliste reçoivent le mandat de mener à bien ce projet.

[9] Le 1^{er} septembre 2004, les conseillers de M^{me} Archambault et de M. Riopel leur présentent un plan détaillé en vue de la réalisation du projet de fusion des deux sociétés, de cession d'intérêts

for the deferral of the tax impact of the transaction. First of all, on October 30, 2004, Ms. Archambault was to sell her shares in Déchiquetage Mobile to Mr. Riopel for \$720,000. That price was to be paid in part with a note for \$335,000, which corresponded to the ACB of Ms. Archambault's shares. The balance of the sale price, which was equal to the difference between the fair market value of the shares and their ACB, or \$385,000, was to be paid by issuing 385,000 preferred shares in JPF with a redemption price of \$385,000. On November 1, 2004, the articles of amalgamation and certificate of amalgamation of Déchiquetage Mobile and JPF were to be completed and the two companies were to be amalgamated; the new company's name was to be Entreprise J.P.F. Riopel inc. ("JPF-2"). On November 4, 2004, JPF-2 was to repay the amount of the \$335,000 note to Ms. Archambault and redeem her preferred shares, whose total value was \$385,000. According to the tax lawyer, that redemption would generate a deemed dividend of \$385,000, but the dividend would have no tax consequences, because it was to be paid out of JPF-2's capital dividend account.

[10] Unfortunately, the transaction did not unfold as planned. The parties' advisors made a series of errors in preparing the juridical acts required to implement the plan they had recommended to their clients. The articles of amalgamation filed with the Inspector General of Financial Institutions, which were dated November 1, 2004, made no mention of the transfer of Ms. Archambault's shares, which was supposed to have taken place on October 30. The amalgamation therefore preceded the sale of the shares, contrary to what had been planned, which meant that the transaction was not tax-neutral as the parties had intended.

[11] To correct the situation and preserve the transaction's tax effectiveness, the accountant and the tax lawyer decided on October 27, 2004 to change the legal documentation that had already been prepared, but they did not breathe a word of this to their clients. They kept November 1, 2004 as the formal amalgamation date, but restructured the planned transaction in the documents they prepared.

et de la planification fiscale destinée à reporter l'impact fiscal de la transaction. D'abord, le 30 octobre 2004, M^{me} Archambault vendra à M. Riopel ses actions dans Déchiquetage Mobile pour un prix de 720 000 \$. Ce prix sera acquitté en partie par un billet d'une valeur de 335 000 \$, somme qui correspond au PBR des actions de M^{me} Archambault. Le solde du prix de vente, qui est égal à la différence entre la juste valeur marchande et le PBR des actions, soit 385 000 \$, sera acquitté par l'émission de 385 000 actions privilégiées de JPF à un prix de rachat de 385 000 \$. Le 1^{er} novembre 2004, les statuts de fusion et le certificat de fusion de Déchiquetage Mobile et de JPF seront complétés et ces deux sociétés seront fusionnées sous le nom d'Entreprise J.P.F. Riopel inc. (« JPF-2 »). Puis, le 4 novembre 2004, JPF-2 remboursera à M^{me} Archambault le billet de 335 000 \$ et lui rachètera ses actions privilégiées d'une valeur totale de 385 000 \$. Selon l'avocat fiscaliste, le rachat des actions privilégiées entraînera un dividende réputé de 385 000 \$, mais ce dividende ne produira aucune incidence fiscale, puisqu'il sera versé à partir du compte de dividendes en capital de JPF-2.

[10] Malheureusement, la transaction ne se déroula pas comme prévu. Les conseillers des parties commirent une série d'erreurs dans la préparation des actes juridiques nécessaires pour réaliser la planification qu'ils avaient recommandée à leurs clients. Les statuts de fusion déposés auprès de l'inspecteur général des institutions financières et datés du 1^{er} novembre 2004 ne faisaient aucune mention d'une cession des actions de M^{me} Archambault qui aurait dû intervenir le 30 octobre. La fusion précédait ainsi la vente des actions, contrairement à la planification prévue, ce qui compromettait l'effet de neutralité fiscale recherché.

[11] Pour corriger la situation et préserver l'efficacité fiscale de la transaction, le comptable et l'avocat fiscaliste décidèrent, le 27 octobre 2004, de modifier la documentation juridique déjà préparée, sans toutefois en souffler mot à leurs clients. Ils maintinrent au 1^{er} novembre 2004 la date formelle de la fusion, mais restructurèrent la transaction projetée dans les documents qu'ils préparèrent. Les

Ms. Archambault's shares in Déchiquetage Mobile were converted to 720 common shares in JPF-2. On November 2, 2004, after the amalgamation, JPF-2 redeemed Ms. Archambault's 720 shares using the rollover provisions in the tax legislation. To pay the purchase price, JPF-2 provided a \$335,000 demand note and issued 385,000 redeemable no par value preferred shares. On November 2, Mr. Riopel and Ms. Archambault signed all the necessary contracts and documents, but their advisors did not explain to them the nature of the changes that had been made to the original plan. Moreover, they acknowledged that they had not read the documents at the time of the closing of the transaction. JPF-2 subsequently repaid the note owed to Ms. Archambault and redeemed her preferred shares for \$385,000.

[12] Suddenly, in January 2007, Ms. Archambault received notices of assessment from the CRA and from Quebec's Ministère du Revenu. Ms. Archambault was deemed to have been paid a \$335,000 taxable dividend, and an amount of about \$150,000 in tax arrears was claimed from her, plus the usual interest. These notices of assessment meant that, in the tax authorities' opinion, the tax plan contained errors and could not meet its objective.

[13] The respondents filed a notice of objection to the notices of assessment in accordance with the applicable tax legislation. That aspect of the case remains unresolved. After receiving the notices of assessment, the respondents began, in the Quebec Superior Court, a proceeding called a [TRANSLATION] "Motion to institute a proceeding in rectification of contract". According to them, the purpose of the proceeding was to obtain recognition of the agreement they had actually reached so that the documents would reflect their true intention. In bringing the proceeding, they intended to give effect to the original terms of the transaction by amending or replacing the documents signed on November 2, 2004 at their tax advisors' office.

[14] The respondents asked, first, that the date of the sale of their shares be changed retroactively from November 2 to October 30, 2004. The

actions détenues par M^{me} Archambault dans Déchiquetage Mobile furent converties en 720 actions ordinaires de JPF-2. Le 2 novembre 2004, soit après la fusion, JPF-2 racheta les 720 actions de M^{me} Archambault en utilisant les dispositions des lois fiscales sur les roulements. Pour acquitter le prix d'achat, JPF-2 remit un billet à demande de 335 000 \$ et émit 385 000 actions privilégiées sans valeur nominale et rachetables. Le 2 novembre, M. Riopel et M^{me} Archambault signèrent tous les contrats et documents nécessaires sans que leurs conseillers leur aient expliqué la nature des changements apportés à la planification établie à l'origine. Ils reconnurent d'ailleurs ne pas avoir lu les documents lors de la clôture de la transaction. Par la suite, JPF-2 remboursa le billet dû à M^{me} Archambault et lui racheta ses actions privilégiées pour 385 000 \$.

[12] Tout à coup, en janvier 2007, M^{me} Archambault reçut des avis de cotisation de l'ARC et du ministère du Revenu du Québec. On attribua à M^{me} Archambault un dividende imposable de 335 000 \$ et on lui réclama des arrérages d'impôt de 150 000 \$, environ, majorés des intérêts usuels. Ces avis de cotisation signifiaient que les autorités fiscales estimaient que la planification fiscale comportait des erreurs et qu'elle ne pouvait atteindre son objectif.

[13] Conformément aux lois fiscales applicables, les intimés déposèrent un avis d'opposition aux avis de cotisation. Cet aspect du dossier demeure toujours en suspens. En effet, après la réception des avis de cotisation, les intimés entamèrent devant la Cour supérieure du Québec une procédure qualifiée de « Requête introductive d'instance en rectification de contrat ». Selon les intimés, l'objectif de cette procédure consistait à faire constater la véritable entente intervenue entre eux, pour que les documents reflètent leur intention réelle. Grâce à cette procédure, ils entendaient donner effet aux termes de la transaction prévus à l'origine, en modifiant ou en remplaçant les documents signés le 2 novembre 2004 chez leurs conseillers fiscaux.

[14] Les intimés demandaient d'abord la modification rétroactive de la date de la vente de leurs actions, du 2 novembre au 30 octobre 2004. La

sale would thus be deemed to have taken place on the latter date, that is, before the amalgamation. They also asked in their motion for changes to the schedules to the articles of amalgamation that would modify the share classes established on November 2. In addition, they requested consequential changes to the T2057 and TP-518 tax forms they had filed after the amalgamation. Finally, they asked for a change to the price of the transferred shares, as well as to the classes and numbers of those shares, to make these terms consistent with the tax plan that had originally been agreed upon. The purpose of all these changes was to ensure that the respondent Archambault would not be deemed to have been paid a taxable dividend as a result of the transfer of the shares.

[15] In the respondents' view, their motion represented a simple request for rectification of a contract in order to correct writings that were inconsistent with their actual agreement. Both the ARQ and the CRA contested the admissibility of and basis for the respondents' motion. They argued that the possibility of making such a motion in the Superior Court was not provided for in Quebec's rules of civil procedure and that the so-called application for rectification was completely foreign to Quebec's law of obligations.

III. Judicial History

[16] The two cases, which this Court heard together, were conducted independently of one another in the Quebec courts. They were heard and decided separately both in the Superior Court and in the Court of Appeal. I will summarize the judgments rendered in the *AES* case first, followed by the judgments in the *Riopel* case.

A. *AES*

- (1) Quebec Superior Court, Borenstein J., 2009 QCCS 790 (CanLII)

[17] On the basis of admissions of fact filed by the parties, the Superior Court granted the motion for rectification, finding that the respondents'

vente serait ainsi réputée avoir eu lieu à cette dernière date, c'est-à-dire avant la fusion. Ils sollicitaient également dans leur requête des changements aux annexes des statuts de fusion, à savoir la modification des catégories d'actions établies le 2 novembre. En outre, ils réclamaient des modifications corrélatives aux formulaires fiscaux T2057 et TP-518 qu'ils avaient produits après la fusion. Enfin, ils souhaitaient faire modifier le prix des actions cédées, ainsi que les catégories et le nombre de ces actions, pour rendre ces modalités conformes à la planification fiscale convenue à l'origine. L'ensemble de ces modifications visait à éviter l'attribution d'un dividende imposable à l'intimée M^{me} Archambault, à la suite de la cession des actions.

[15] Pour les intimés, leur requête représentait une simple demande de rectification de contrat visant à faire corriger des écrits non conformes à leur accord véritable. L'ARQ et l'ARC contestèrent toutes deux la recevabilité et le fondement de la requête des intimés. Selon les autorités fiscales, la procédure civile québécoise ne permettait pas la présentation d'une telle requête devant la Cour supérieure du Québec et la prétendue demande de rectification était complètement étrangère au droit des obligations du Québec.

III. Historique judiciaire

[16] Les deux affaires, qui ont été entendues en même temps par notre Cour, ont été menées de façon complètement indépendante devant les tribunaux du Québec. Elles ont fait l'objet d'audiences et de décisions distinctes tant devant la Cour supérieure que la Cour d'appel. Je résumerai d'abord les jugements rendus dans l'affaire *AES*, puis ceux prononcés dans l'affaire *Riopel*.

A. *L'affaire AES*

- (1) La Cour supérieure du Québec, la juge Borenstein, 2009 QCCS 790 (CanLII)

[17] Sur la base d'admissions de faits déposées par les parties, la Cour supérieure fait droit à la requête en rectification, reconnaissant que la procédure

proceeding was not prohibited under Quebec's rules of civil procedure. Borenstein J. held that Quebec civil law authorizes a certain form of rectification to reflect the true intention of the parties to a contract. She therefore authorized the modification of all the documents relating to the transaction, declared that the amendments could be set up against the tax authorities and made them retroactive to the date originally intended for the transaction.

- (2) Quebec Court of Appeal, Chamberland, Morissette and Kasirer J.J.A., 2011 QCCA 394, 2011 D.T.C. 5045

[18] In a unanimous decision, the Court of Appeal affirmed the Superior Court's judgment. The Court of Appeal saw no impediment to the respondents' motion in Quebec's rules of civil procedure. According to the Court of Appeal, the courts have the power in Quebec civil law to correct acts in order to give effect to the parties' true common intention, and there is no need to import the common law doctrine of rectification into Quebec's law of obligations. In its opinion, art. 1425 of the *Civil Code of Québec*, S.Q. 1991, c. 64 ("C.C.Q."), authorizes the correction of a discrepancy between the common intention of the parties and the intention declared in the acts, provided that the application is legitimate and that the correction does not affect the rights of third parties (paras. 17-20). The Court of Appeal concluded that the application was legitimate and did not affect the rights of the tax authorities.

B. *Riopel*

- (1) Quebec Superior Court, Nantel J., 2010 QCCS 1576 (CanLII)

[19] The trial judge found, first, that no agreement of wills that would have led to the formation of a contract had resulted from the meeting of September 1, 2004 between the parties and their advisors. Furthermore, in any event, the alleged error was more than just a clerical error, which is the only type of error a court can correct. What was in fact being sought was a substantive restructuring of

civile québécoise n'interdit pas la procédure présentée par les intimés. La juge Borenstein décide que le droit civil du Québec autorise une certaine forme de rectification afin de refléter l'intention réelle des parties à un contrat. Elle permet donc la modification de tous les documents relatifs à la transaction, déclare ces modifications opposables au fisc et leur donne effet rétroactivement à la date prévue à l'origine pour l'exécution de la transaction.

- (2) La Cour d'appel du Québec, les juges Chamberland, Morissette et Kasirer, 2011 QCCA 394, 2011 D.T.C. 5045

[18] Un arrêt unanime de la Cour d'appel confirme le jugement de la Cour supérieure. La Cour d'appel ne voit aucun obstacle à la requête des intimées en procédure civile québécoise. Selon la Cour d'appel, le droit civil du Québec autorise les tribunaux à corriger les actes intervenus entre des parties de façon à donner effet à leur véritable intention commune, sans qu'il soit nécessaire d'importer dans le droit des obligations du Québec la doctrine de la rectification reconnue en common law. De l'avis de la Cour d'appel, l'art. 1425 du *Code civil du Québec*, L.Q. 1991, ch. 64 (« C.c.Q. »), permet de corriger l'écart entre l'intention commune des parties et l'intention déclarée dans les actes, pourvu que la demande soit légitime et que la correction effectuée ne porte pas atteinte aux droits des tiers (par. 17-20). La Cour d'appel conclut que la demande est légitime et ne porte pas atteinte aux droits des autorités fiscales.

B. *L'affaire Riopel*

- (1) La Cour supérieure du Québec, la juge Nantel, 2010 QCCS 1576 (CanLII)

[19] La juge conclut d'abord qu'aucun accord de volonté conduisant à la formation d'un contrat ne serait intervenu à l'issue de la rencontre des parties avec leurs conseillers le 1^{er} septembre 2004. De plus, et quoi qu'il en soit, l'erreur invoquée dépasse le cadre de l'erreur matérielle, la seule que le tribunal soit habilité à corriger. Il s'agit en fait de modifier substantiellement la structure de la

the transaction, which the Superior Court did not have the power to authorize, since the common law doctrine of rectification does not apply in Quebec civil law.

- (2) Quebec Court of Appeal, Bich, Kasirer and Wagner JJ.A., 2011 QCCA 954 (CanLII)

[20] The Court of Appeal set aside the Superior Court's judgment and granted the conclusions sought by the respondents with regard to rectification, giving them retroactive effect and declaring that they could be set up against the tax authorities. It based its judgment on the principles that had been laid down in *AES*, finding that the type of motion filed by the respondents is available under Quebec's rules of civil procedure. A court may, without applying the common law doctrine of rectification but by way of interpretation in accordance with art. 1425 *C.C.Q.*, recognize the parties' true agreement and find that it does not correspond to their declared will. The Court of Appeal held that, in light of the evidence, it was therefore open to the Superior Court to correct the identified errors in the documents.

IV. Analysis

A. *Issues and Positions of the Parties*

[21] The issues raised by these two appeals lie on the line between the law of obligations and tax law. To resolve them, it will be important to properly identify the legal nature of the parties' transactions and the instruments they used to conduct them. First, however, I must consider how the parties identify and frame the issues and how they propose to resolve them. I will then explain how I define and characterize the issues raised by these cases and how I would resolve them.

[22] The ARQ takes the same position in both *AES* and *Riopel* while noting the distinctive features of their respective fact situations. In brief, the ARQ first argues that there is nothing in the *Code of*

transaction, ce qui ne relève pas du pouvoir de la Cour supérieure, la doctrine de la rectification reconnue par la common law ne s'appliquant pas en droit civil québécois.

- (2) La Cour d'appel du Québec, les juges Bich, Kasirer et Wagner, 2011 QCCA 954 (CanLII)

[20] La Cour d'appel casse le jugement de la Cour supérieure et accueille les conclusions en rectification recherchées par les intimés, leur donnant un effet rétroactif et les rendant opposables au fisc. Son jugement adopte les principes établis antérieurement dans l'arrêt *AES* et reconnaît que la procédure civile québécoise autorise le type de requête déposée par les intimés. Sans appliquer la doctrine de la rectification reconnue en common law, le tribunal peut par interprétation, en vertu de l'art. 1425 *C.c.Q.*, reconnaître le véritable accord intervenu entre les parties et constater qu'il ne correspond pas à leur volonté déclarée. Selon la Cour d'appel, à la lumière de la preuve, la Cour supérieure pouvait donc corriger les erreurs décelées dans les documents.

IV. Analyse

A. *Les questions en litige et la position des parties*

[21] Ces deux pourvois soulèvent des problèmes situés aux frontières du droit des obligations et du droit fiscal. Pour dégager des solutions répondant à ces problèmes, il importe d'identifier correctement la nature juridique des opérations effectuées par les parties et des instruments qu'elles ont employés pour les réaliser. Toutefois, il me faudra d'abord examiner la manière dont les parties identifient et formulent les questions en jeu, ainsi que les réponses qu'elles proposent d'y apporter. J'exposerai ensuite comment je définis et qualifie les problèmes posés par ces dossiers et les solutions que je retiens.

[22] Dans les deux affaires, *AES* et *Riopel*, l'ARQ a adopté des positions identiques, tout en notant les particularités de leur situation de faits respective. En bref, l'ARQ plaide d'abord que rien dans le *Code*

Civil Procedure, R.S.Q., c. C-25 (“*C.C.P.*”), that authorizes the Superior Court to consider the type of motion the respondents have made. The *C.C.P.* does not authorize a court to rectify or amend a contract. The basis for a power to do so would have to be found in the substantive law established in the *C.C.Q.* However, the ARQ argues, the power to interpret contracts provided for in art. 1425, on which the Court of Appeal relied in granting the applications, does not apply in these cases, since they do not involve interpretation in the true sense. Only “clerical” errors can be corrected under art. 1425, but the errors relied on by the respondents are not clerical errors. According to the ARQ, the errors alleged by the taxpayers relate only to the economic consequences of their transactions and do not even form a basis for an action to annul for one of the causes provided for in the *C.C.Q.* Thus, the ARQ submits that it can still rely on the agreements in the form in which they were originally set down in writing and that the changes subsequently made to their wording to record the “original” agreement may not be set up against it.

[23] The Attorney General of Canada has intervened in both the appeals in support of the ARQ. According to him, the power of the courts to correct supposedly defective writings is limited in Quebec civil law to the correction of clerical errors. Thus, the proceedings instituted in *Riopel* and in *AES* have no basis in the civil law. He agrees with the ARQ that the Court of Appeal gave too broad a scope to the power to interpret contracts provided for in art. 1425 *C.C.Q.* Finally, the Attorney General of Canada criticizes the common law courts for unduly extending the concept of rectification in tax cases since the Ontario Court of Appeal’s decision in *Canada (Attorney General) v. Juliar* (2000), 50 O.R. (3d) 728. In any event, he argues, this concept of rectification does not apply in the civil law context. In his view, this Court should even intervene to correct that part of the case law and bring it into line with the Court’s most recent decisions in this regard.

de procédure civile, L.R.Q., ch. C-25 (« *C.p.c.* »), n’autorisait la Cour supérieure à se saisir du type de requête présentée par les intimés. Le *C.p.c.* ne permettrait pas aux tribunaux de rectifier ou de modifier un contrat. Il faudrait trouver le fondement d’un tel pouvoir dans le droit substantiel établi par le *C.c.Q.* Or, selon l’ARQ, le pouvoir d’interprétation des contrats prévu par l’art. 1425 dont s’est prévalu la Cour d’appel pour accueillir les demandes ne trouvait pas application dans les présents cas. En effet, il ne s’agissait pas d’un exercice d’interprétation au sens propre du terme. Seules les erreurs dites matérielles pourraient être corrigées par cette voie. Les erreurs soulevées par les intimés ne constituaient pas des erreurs de ce type. D’après l’ARQ, les erreurs invoquées par les contribuables ne porteraient que sur les conséquences économiques de leurs transactions et ne donneraient même pas lieu à un recours en annulation pour l’une des causes reconnues par le *C.c.Q.* L’ARQ affirme par conséquent qu’elle peut toujours se fonder sur les ententes dans la forme où elles ont été consignées par écrit à l’origine et que les modifications apportées subséquemment à leur texte pour constater la soi-disant entente originale ne lui sont pas opposables.

[23] Dans les deux appels, le procureur général du Canada s’est porté intervenant au soutien de l’ARQ. D’après le procureur général, en droit civil québécois le pouvoir des tribunaux de corriger des écrits censément défectueux se limite aux erreurs matérielles. Les procédures engagées dans les affaires *Riopel* et *AES* ne posséderaient donc aucun fondement en droit civil. Comme l’ARQ, il argue que la Cour d’appel a donné une portée trop étendue au pouvoir d’interprétation des contrats prévu par l’art. 1425 *C.c.Q.* Enfin, le procureur général du Canada critique la jurisprudence de common law qui aurait indûment élargi la notion de rectification en matière fiscale depuis l’arrêt prononcé par la Cour d’appel de l’Ontario dans *Canada (Attorney General) c. Juliar* (2000), 50 O.R. (3d) 728. De toute manière, cette conception de la rectification serait irrecevable en droit civil. D’après le procureur général du Canada, notre Cour devrait même intervenir pour corriger cette jurisprudence et la rendre conforme à ses arrêts les plus récents en la matière.

[24] The respondents in *AES* and in *Riopel* advance arguments that are substantially similar despite the significant differences in their respective fact situations. They submit, first, that their proceedings are not precluded by Quebec's rules of civil procedure. AES and Centre technologique even seem to suggest that the Superior Court's implicit powers could form one legal basis for a procedure for the correction of contracts. In oral argument, the respondents in *AES* and in *Riopel* forcefully stressed that they are not asking for the annulment of the contracts at issue. On the contrary, far from seeking to amend their agreements, they want the true nature of the agreements to be established and recognized so as to ensure that their declared will, as expressed in their written documents, is consistent with their true intention. In their view, that would be an interpretation exercise permitted by art. 1425 *C.C.Q.* Finally, the respondents deny that they are trying to import the common law doctrine of rectification into the civil law. Rather, the form of rectification they are invoking is one for which a proper basis exists in the civil law of Quebec, in the law of obligations, and that is consistent with the principles of that area of the law. They argue that the correction of the writings can have retroactive effect and can be set up against the tax authorities.

B. *Nature of the Issues*

[25] Thus, the dispute between the parties raises both procedural and substantive issues. First, are the proceedings instituted by the respondents consistent with Quebec's rules of civil procedure? And second, are the respondents' proceedings to amend or correct contracts, which the Court of Appeal found to be acceptable, permitted in Quebec civil law? This second issue is the main one. The procedural issues raised in these cases are of only minor importance.

[26] However, the way the evidence was adduced in these cases certainly had a significant impact on the consideration of the issues, as it facilitated proof of the taxpayers' allegations. In *AES*, the evidence consists of written admissions and exhibits

[24] Des moyens fondamentalement semblables ont été soulevés par les intimés dans *AES* et *Riopel*, malgré les différences significatives entre leur situation de faits respective. En premier lieu, la procédure civile du Québec ne ferait pas obstacle aux recours entrepris. AES et Centre technologique semblent même suggérer que les pouvoirs implicites de la Cour supérieure pourraient constituer l'une des bases juridiques d'un recours en correction de contrats. Dans leurs plaidoiries, les intimés dans les affaires *AES* et *Riopel* ont souligné avec insistance qu'ils ne demandent pas la nullité des contrats en litige. Au contraire, loin de chercher à modifier leurs ententes, ils entendent plutôt faire établir et reconnaître la véritable nature des accords qu'ils ont conclus, pour que l'expression de volonté déclarée dans leurs écrits soit conforme à leur intention réelle. Pour eux, il s'agit là d'une opération d'interprétation permise par l'art. 1425 *C.c.Q.* Enfin, les intimés se défendent de vouloir importer en droit civil la doctrine de la rectification reconnue en common law. La forme de rectification qu'ils invoquent constituerait une application correcte du droit civil du Québec en matière d'obligations et respectueuse de ses principes. La correction des écrits pourrait avoir un effet rétroactif et être opposable au fisc.

B. *La nature des questions en litige*

[25] Le débat entre les parties soulève donc des questions procédurales et substantielles. Premièrement, les recours entrepris sont-ils compatibles avec la procédure civile du Québec? Deuxièmement, le droit civil québécois permet-il les opérations de modification ou de correction de contrats réalisées par les intimés et dont la Cour d'appel a reconnu la recevabilité? Cette deuxième question constitue la question principale. Les problèmes procéduraux soulevés par ces affaires ne revêtent qu'une importance mineure.

[26] Toutefois, la façon dont la preuve a été présentée dans ces dossiers a certainement eu un impact appréciable sur l'examen des questions en litige, car elle a facilité la preuve des allégations des contribuables en l'occurrence. Dans *AES*, la

filed jointly by the parties at trial. In *Riopel*, the respondents presented extensive documentary and testimonial evidence — to which no objections were made — in the Superior Court in order to establish what they alleged to be the true nature of their agreement and the errors made by their advisors in carrying it out. The admissibility of that evidence was not at issue at trial. The relevant questions of law must therefore be considered and decided on the basis of that uncontested evidence establishing the nature of the agreements that resulted from the exchanges of consents between the parties. Nevertheless, to help in resolving similar cases in the future, I should, in view of how the evidence was adduced, make a few comments on the possible impact of the rules of evidence on the resolution of substantive issues. It must first be determined whether the agreements in question are contracts in the civil law sense.

C. *Concept of Contract*

[27] Although the civil law concept of contract is, generally speaking, clearly understood, these two cases show that there can sometimes be disagreement, in a given situation, over whether a contract legally exists and over the time at which the contract is formed and binds the parties. The parties do not always agree on the content of the contract or on the point at which it crossed the threshold of legal existence. In this context, a review of some basic concepts will be helpful.

[28] In Quebec civil law, the contract is defined in the law of obligations as an agreement of wills for the purpose of carrying out juridical operations. The formation of a contract is subject to the principle of consensualism. A contract is formed by the exchange of consents. No particular form is required except where the legislature intervenes to impose one. The common intention of the parties is not equivalent to the expression — oral or written — of their declared will. As a general rule, the writing is not an autonomous act, unlike such documents as bills of exchange and certain types of letters of guarantee, that in a sense become the

preuve consiste dans des admissions écrites et des pièces produites conjointement par les parties en première instance. Dans *Riopel*, les intimés ont présenté en Cour supérieure, sans aucune objection de leurs adversaires, une preuve documentaire et testimoniale étoffée afin d'établir la nature, selon eux, de leur véritable entente, ainsi que les erreurs commises par leurs conseillers dans la concrétisation de cette entente. L'admissibilité de ces preuves n'a pas été débattue au procès. Les questions de droit en litige doivent donc être examinées et réglées sur la base de cette preuve non contestée, qui établit la nature des ententes sur lesquelles ont porté les échanges de consentement intervenus entre les parties. Toutefois, afin d'aider à la résolution d'affaires futures analogues, il faudra, eu égard à ces modes de constitution de la preuve, faire quelques rappels au sujet de l'effet possible des règles de preuve à l'égard des questions substantielles. Il faut tout d'abord se demander s'il s'agit de contrats au sens du droit civil.

C. *La notion de contrat*

[27] Bien que la notion de contrat soit généralement bien comprise en droit civil, ces deux affaires démontrent qu'il arrive parfois que l'on ne s'accorde pas, dans une situation donnée, sur l'existence juridique d'un contrat et sur le moment où celui-ci se forme et lie les parties. En effet, on ne s'entend pas toujours sur ce que l'on considère comme le contrat ni sur le moment où il aurait franchi le seuil de l'existence juridique. Dans ce contexte, il s'avère utile de rappeler quelques notions fondamentales.

[28] En droit civil québécois, le droit des obligations définit le contrat comme un accord de volonté visant à réaliser des opérations juridiques. La conclusion du contrat est soumise au principe du consensualisme. Il se réalise par l'échange des consentements. Il n'exige aucune forme particulière, sauf lorsque le législateur intervient et l'impose. La commune intention des parties ne se confond pas avec l'expression — orale ou écrite — de la volonté déclarée. En règle générale, l'écrit ne constitue pas un acte autonome comme la lettre de change ou certaines formes de lettres de garantie, où le document devient en quelque sorte l'engagement

undertaking and are usually disconnected from the circumstances that led to their creation (*Bank of Nova Scotia v. Angelica-Whitewear Ltd.*, [1987] 1 S.C.R. 59, at pp. 70-71; *Banque de Montréal v. Européenne de Condiments S.A.*, [1989] R.J.Q. 246 (C.A.); N. L'Heureux, É. Fortin and M. Lacoursière, *Droit bancaire* (4th ed. 2004), at pp. 290-92).

[29] These appeals will therefore require a reflection on contracts. What is a contract and when does it come into existence? What is the relationship between a contract and the expression thereof?

[30] Article 1378 *C.C.Q.* defines a contract as “an agreement of wills by which one or several persons obligate themselves to one or several other persons to perform a prestation”. A contract is an agreement that is intended to produce legal effects (D. Lluellas and B. Moore, *Droit des obligations* (2nd ed. 2012), at para. 53; J. Pineau, D. Burman and S. Gaudet, *Théorie des obligations* (4th ed. 2001), at p. 51, § 20; P.-G. Jobin and N. Vézina, eds., *Les obligations* (7th ed. 2013), at p. 82; J. Ghestin, “La notion de contrat” (1990), 12 *Droits* 7, at p. 19). The creation of legal effects that bind the parties is the distinctive function of the contract. The formation of a contract requires agreement on an object, which is defined in art. 1412 *C.C.Q.* as “the juridical operation envisaged by the parties” at the time of the contract’s formation. Furthermore, the contract gives rise to an obligation (art. 1372 *C.C.Q.*), the object of which is “the prestation that the debtor is bound to render to the creditor” (art. 1373 *C.C.Q.*). The prestation itself may relate to any property, but the property must be sufficiently determinate or determinable in accordance with objectively verifiable standards or practices of determination or calculation (art. 1374 *C.C.Q.*; Jobin and Vézina, at pp. 34-35; J. Deslauriers, *Vente, louage, contrat d’entreprise ou de service* (2nd ed. 2013), at para. 67; B. Moore, *JurisClasseur Québec — Collection droit civil — Obligations et responsabilité civile* (loose-leaf), by P.-C. Lafond, ed., fasc. 1, at p. 26; B. Moore, “Flexible contrat”, in B. Moore, ed., *Mélanges Jean-Louis Baudouin* (2012), 569, at p. 574). Once an agreement of wills is reached in accordance with these principles, the contract establishes a set of rules applicable to the

et se trouve le plus souvent coupé du contexte qui a entraîné sa création (*Banque de Nouvelle-Écosse c. Angelica-Whitewear Ltd.*, [1987] 1 R.C.S. 59, p. 70-71; *Banque de Montréal c. Européenne de Condiments S.A.*, [1989] R.J.Q. 246 (C.A.); N. L'Heureux, É. Fortin et M. Lacoursière, *Droit bancaire* (4^e éd. 2004), p. 290-292).

[29] Les présents pourvois imposent par conséquent une réflexion sur le contrat. Qu’est-ce qu’un contrat et quand naît-il? Quels rapports existent entre le contrat et son expression?

[30] L’article 1378 *C.c.Q.* définit le contrat comme « un accord de volonté, par lequel une ou plusieurs personnes s’obligent envers une ou plusieurs autres à exécuter une prestation ». Le contrat constitue une entente destinée à produire des effets de droit (D. Lluellas et B. Moore, *Droit des obligations* (2^e éd. 2012), par. 53; J. Pineau, D. Burman et S. Gaudet, *Théorie des obligations* (4^e éd. 2001), p. 51, § 20; P.-G. Jobin et N. Vézina, dir., *Les obligations* (7^e éd. 2013), p. 82; J. Ghestin, « La notion de contrat » (1990), 12 *Droits* 7, p. 19). La création d’effets juridiques liant les parties représente la fonction distinctive du contrat. La formation du contrat exige une entente sur un objet, qui est défini à l’art. 1412 *C.c.Q.* comme étant « l’opération juridique envisagée par les parties » au moment de la conclusion du contrat. De plus, le contrat donne naissance à l’obligation (art. 1372 *C.c.Q.*), dont l’objet est « la prestation à laquelle le débiteur est tenu envers le créancier » (art. 1373 *C.c.Q.*). La prestation, pour sa part, peut porter sur tout bien, mais celui-ci doit être suffisamment déterminé ou déterminable selon des normes ou des méthodes de fixation ou de calcul vérifiables objectivement (art. 1374 *C.c.Q.*; Jobin et Vézina, p. 34-35; J. Deslauriers, *Vente, louage, contrat d’entreprise ou de service* (2^e éd. 2013), par. 67; B. Moore, *JurisClasseur Québec — Collection droit civil — Obligations et responsabilité civile* (feuilles mobiles), par P.-C. Lafond, dir., fasc. 1, p. 26; B. Moore, « Flexible contrat », dans B. Moore, dir., *Mélanges Jean-Louis Baudouin* (2012), 569, p. 574). Une fois l’accord de volonté réalisé conformément à ces principes, le contrat établit entre les parties un ensemble de règles, ayant valeur de

parties, which have legal authority for them, for the purpose of carrying out what thereby becomes a common operation or plan.

[31] From this perspective, for a contract to exist and become a legal reality, the parties' undertakings must be sufficiently precise to establish the details of the contemplated operation. In some cases, the details of the operation will be clear immediately. In other cases, a plan will take shape gradually and will come into legal existence as a contract that is binding on the parties and represents the law applicable to them once its details are sufficiently clear.

[32] Moreover, as I mentioned above, the formation of a contract is subject to the principle of consensualism. In principle, it does not require a physical sign or medium. In Quebec civil law, a contract is formed by a meeting of the parties' minds, as is confirmed by art. 1385 *C.C.Q.* As a rule, the formation of a contract does not depend on the adoption of a particular form. It is true that agreements are often required by law to be in writing, one example being the marriage contract, which must be in authentic form and established by a notarial act. In other cases, particularly those involving types of contracts that are highly regulated, as in the field of consumer law, a writing is required and detailed formal requirements must be met. Nevertheless, the principle remains the same. A contract is distinct from its physical medium. In the Quebec law of obligations, a distinction is maintained between the "*negotium*" and the "*instrumentum*", to repeat the words used by the Court of Appeal in the cases at bar, that is, between the common intention and the declared will. The agreement lies in the common intention, despite the importance — as between the parties and in relation to third parties — of the declaration, oral or written, of that intention.

[33] The existence of formal requirements for acts contributes to the complexity of the legal environment of contracts. The use of a written instrument may also bring into play certain requirements of the law of civil evidence that reflect a concern with protecting the legal certainty and the

loi pour elles, en vue de réaliser une opération ou un projet devenu commun par là même.

[31] Dans cette optique, l'existence d'un contrat et son émergence à la vie juridique présuppose que les engagements des parties sont suffisamment précis pour établir les paramètres de l'opération envisagée. Dans certains cas, les paramètres de l'opération seront immédiatement clairs. Dans d'autres, un projet se précisera graduellement, jusqu'à ce que ses paramètres soient suffisamment clairs pour qu'il accède à l'existence juridique comme contrat liant les parties et constituant leur loi commune.

[32] Par ailleurs, comme je l'ai rappelé précédemment, le principe du consensualisme gouverne la formation du contrat. Celle-ci n'exige pas en principe un signe ou support matériel. En droit civil québécois, le contrat se forme par la rencontre des volontés des parties, comme le confirme l'art. 1385 *C.c.Q.* En principe, la formation du contrat ne dépend pas de l'adoption d'une forme particulière. Certes, la loi exige souvent l'écrit pour donner effet à l'entente, par exemple en imposant la forme authentique et le recours à l'acte notarié, comme dans le cas des contrats de mariage. Dans d'autres cas, particulièrement celui de catégories de contrats fortement réglementés, comme en droit de la consommation, il faudra recourir à l'écrit et respecter des exigences de forme détaillées. Cependant, le principe demeure. Le contrat se distingue de son support matériel. Le droit des obligations du Québec maintient la distinction entre le « *negotium* » et l'« *instrumentum* », pour reprendre la terminologie utilisée par la Cour d'appel dans les affaires qui nous occupent, c'est-à-dire entre la volonté commune et la volonté déclarée. L'accord se trouve dans la volonté commune, malgré l'importance — entre les parties et à l'égard des tiers — de la déclaration, orale ou écrite, de cette volonté.

[33] La présence des exigences relatives à la forme des actes contribue à la complexité de l'environnement juridique des contrats. Le recours à l'écrit met aussi potentiellement en jeu certaines exigences du droit de la preuve civile qui traduisent le souci de protéger la sécurité juridique

stability of transactions. These requirements must be considered when going beyond the intention declared in the writing to determine the parties' true intention. Evidentiary requirements will also have an impact on the situations of third parties or assignees whose interests are alleged to be affected by the contract.

[34] In these two cases, therefore, this Court is concerned with the relationship between what the parties claim to have been their true intention and their declared will. Because the testimonial and documentary evidence was adduced without any objections, the requirements of the law of evidence are of no consequence in the analysis on this issue.

[35] Obviously, the validity of consent depends on its integrity. Various types of errors may vitiate consent. Moreover, the contract belongs to the parties. They are free as between themselves, although this is subject to any rights acquired by third parties, to amend or annul the contract and the documents recording it. This means that there is nothing to prevent them from acknowledging the existence of a common error and agreeing to correct it by mutual consent. Although the contract as defined in the *C.C.Q.* remains the law applicable to the parties, the parties are free to annul their contract or modify its terms (art. 1439 *C.C.Q.*). In a sense, the result is a new contract whose purpose is to modify or extinguish the existing agreement. In light of these principles, I must now determine whether the parties to the transactions at issue entered into contracts and, if they did, inquire into the content of those contracts and of the acts and documents that are alleged to have expressed the agreements of wills.

D. *Nature of the Juridical Operations in Riopel and AES*

[36] In *Riopel*, the fact situation is clear and well established. It is not open to dispute that, on September 1, 2004, the parties reached a verbal agreement to carry out a detailed tax plan, the essential terms of which had been recommended to them by their tax advisors. That agreement was a contract within the meaning of the *C.C.Q.* The

des transactions et leur stabilité. Il faut prendre ces exigences en compte lorsqu'on restructure la volonté réelle des parties au-delà de la volonté déclarée dans l'écrit. Les exigences en matière de preuve ont aussi une incidence sur la situation des tiers ou ayants droit dont les intérêts seraient touchés par le contrat.

[34] Dans ces deux dossiers, notre Cour est donc saisie du problème des rapports entre ce que les parties décrivent comme étant leur véritable intention et ce qui constitue leur volonté déclarée. Cette question peut être analysée sans qu'interviennent les exigences du droit de la preuve, vu l'existence de la preuve testimoniale et documentaire constituée sans objection.

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

D. *La nature des opérations juridiques dans les affaires Riopel et AES*

[36] Dans l'affaire *Riopel*, la situation factuelle est claire et bien établie. On ne saurait contester que, le 1^{er} septembre 2004, les parties se sont entendues verbalement pour réaliser une planification fiscale détaillée, dont les modalités essentielles leur avaient été recommandées par leurs conseillers fiscaux. Cette entente constituait un contrat au sens

agreement of wills defined all the operations and acts required to carry out the share transfers and corporate amalgamation in such a way as to defer the tax liability associated with those transactions by following procedures provided for in tax legislation. The agreement established timeframes for executing the acts and specified the order in which they were to be completed. It required a variety of writings to be drawn up, including contracts, company resolutions, articles of amalgamation, and tax forms that had to be prepared and sent. Those writings gave effect to and recorded the agreement, but the agreement itself nevertheless existed as of September 2004.

[37] The agreement of wills was not implemented properly, however. The parties' advisors made two errors in succession. First, they reversed the order of the corporate amalgamation and the transfer of Ms. Archambault's shares. Because that error prevented the deferral of tax, they tried to correct it. To do so, they amended the original acts and had their clients sign the amended acts without explaining the nature of the amendments to them.

[38] After the tax authorities issued the notices of assessment and the errors made in drafting the writings associated with the transaction were discovered, the parties agreed to give effect to their original agreement by amending the defective acts that expressed it incorrectly.

[39] Although the fact situation in *AES* is different, the admissions in the record confirm the existence of a tax planning agreement. The parties had agreed on share transfers involving a rollover transaction that would be conducted in accordance with the procedures provided for in the relevant tax legislation and was based on a supposedly accurate calculation of the ACB of the transferred shares. The agreement, the intended effect of which was to defer the tax payable, was vitiated by the error made in calculating the ACB. One aspect of the consideration paid for the transferred shares was the issuance and delivery of a note for an amount equal to that of their ACB. The agreement with respect to this particular prestation was dependent

du *C.c.Q.* En effet, l'accord de volonté déterminait l'ensemble des opérations et des actes à accomplir pour réaliser des cessions d'actions et une fusion de sociétés, et ce, d'une manière propre à assurer le report des obligations fiscales afférentes à ces transactions en utilisant des procédures prévues par les lois fiscales. L'entente prévoyait des échéanciers d'exécution des actes et l'ordre dans lequel ceux-ci devraient être complétés. Cet accord exigeait la rédaction de plusieurs écrits de nature diverse : contrats, résolutions de compagnie, statuts de fusion, rédaction et transmission des formulaires fiscaux, etc. Ces écrits ont donné effet à l'entente et l'ont constatée, mais elle n'en existait pas moins dès le mois de septembre 2004.

[37] Cet accord de volonté a cependant reçu une exécution défectueuse. Les conseillers des parties ont commis deux erreurs successives. D'abord, ils ont interverti l'ordre de la fusion des sociétés commerciales et de la cession des actions de M^{me} Archambault. Comme cette erreur empêchait le report des impôts, ils tentèrent de la corriger. À cette fin, ils modifièrent les actes originaux et les firent signer par leurs clients, sans leur expliquer la nature des changements effectués.

[38] Après l'établissement des avis de cotisation par le fisc et la découverte des erreurs commises dans la rédaction des écrits relatifs à la transaction, les parties ont convenu de donner effet à leur entente originale, en modifiant les actes défectueux qui l'avaient mal exprimée.

[39] Bien que l'affaire *AES* présente une situation factuelle différente, les admissions déposées au dossier confirment l'existence d'une entente en vue de réaliser une planification fiscale. On s'était entendu sur des transferts d'actions qui comportaient une opération de roulement, conformément aux modalités prévues par les lois fiscales pertinentes, sur la base d'un calcul censément exact du PBR des actions transférées. Cette entente, qui devait avoir pour effet de reporter l'impôt payable, a été viciée par l'erreur commise dans le calcul de ce PBR. En effet, un aspect de la contrepartie versée pour la cession des actions consistait dans l'émission et la remise d'un billet égal au montant de leur PBR. L'accord sur cette prestation particulière dépendait

on the ACB being accurate, and therefore on its being consistent with s. 86 of the *Income Tax Act* and the corresponding provisions of Quebec's *Taxation Act*. At the time of the agreement of wills, the ACB was at the very least determinable by means of accepted accounting principles and practices (V. Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (9th ed. 2006), at pp. 1206-7). Given the importance of this factor, the error made in establishing or calculating the ACB could no doubt have served, under the law of obligations, as a basis for annulling the contract at the initiative of one of the parties.

[40] Instead, the parties agreed to correct the error by amending the documents that recorded and implemented their agreement, including the necessary tax forms, thereby restoring the integrity of their original agreement. The amendments made to the contract documents eliminated the inconsistency between the parties' original agreement and the manner in which it had been expressed.

[41] In light of these conclusions on the nature of the parties' agreements, and in view of the context established by the evidence in this regard, it will be necessary to determine whether the proceedings instituted by the respondents in *AES* and in *Riopel* are admissible and whether the conclusions they seek are acceptable. It must be asked whether, within the civil law's legal framework for the law of obligations, the tax authorities can rely on acts that have been proved to contain errors, or whether such acts can be amended so that the taxpayers can have their tax situation subsequently assessed on the basis of the amended acts.

E. *Situation of the Revenue Agencies*

[42] The appellant, the ARQ, and the intervener, the Attorney General of Canada, find themselves engaged in a dispute regarding the nature and effect of certain operations carried out by the respondents that involve the application of Quebec civil law. As we have already seen, however, the acts in question have tax consequences. This interplay of the civil law and tax law limits the scope of this Court's

de l'exactitude du PBR, donc de sa conformité à l'art. 86 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et aux dispositions correspondantes de la *Loi sur les impôts* du Québec. Ce PBR était au moins déterminable au moment de l'accord des volontés, par l'application de principes et méthodes comptables reconnus (V. Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (9^e éd. 2006), p. 1206-1207). En raison de l'importance de ce facteur, l'erreur commise dans la détermination ou le calcul du PBR aurait pu sans doute constituer, à l'initiative de l'une des parties, une cause d'annulation du contrat selon le droit des obligations.

[40] Les parties ont plutôt convenu de corriger cette erreur en modifiant les documents qui constataient et exécutaient leur entente, y compris les formulaires fiscaux nécessaires. Les parties rétablissaient ainsi l'intégrité de leur entente originale. Ces modifications apportées à la documentation contractuelle faisaient disparaître l'incompatibilité entre l'entente originale des parties et l'expression qui lui avait été donnée.

[41] À la lumière de ces conclusions sur la nature des ententes intervenues entre les parties et eu égard au contexte établi par la preuve à ce sujet, il s'agit d'examiner la recevabilité des procédures entamées par les intimés dans les affaires *AES* et *Riopel* et l'admissibilité des conclusions qu'ils recherchent. Il faut se demander si, dans le cadre juridique défini par le droit civil des obligations, le fisc peut se fonder sur des actes comportant des erreurs démontrées par la preuve, ou si ces mêmes actes peuvent être modifiés, pour que la situation fiscale des contribuables en cause soit appréciée plus tard sur cette nouvelle base.

E. *La situation des agences du Revenu*

[42] L'appelante ARQ et le procureur général du Canada intervenant se trouvent engagés dans un débat relatif à la nature et à l'effet de certaines opérations effectuées par les intimés impliquant la mise en œuvre du droit civil du Québec. Toutefois, comme on l'a vu précédemment, les actes accomplis produisent des incidences fiscales. Cette interaction du droit civil et du droit fiscal limite le

intervention, and of that of the Court of Appeal and the Superior Court.

[43] Actual challenges to the notices of assessment issued in these cases would have to be raised in the courts on which the tax legislation has conferred jurisdiction over such matters. As this Court pointed out with regard to an attempt to use the judicial review process to respond to the issuance of notices of assessment, the specific avenues established by Parliament for tax appeals cannot be circumvented (*Canada v. Addison & Leyen Ltd.*, 2007 SCC 33, [2007] 2 S.C.R. 793, at para. 11; see also C. Campbell, *Administration of Income Tax 2013* (2013), at pp. 564-70). This means that a court dealing with a challenge relating to civil aspects of a transaction with tax implications does not have the authority to rule on notices of assessment that were issued or notices of objection that were filed in respect of that transaction. The validity and effects of the notices in question must instead be determined, if necessary, by the courts that have been assigned jurisdiction over such matters. It would also be up to those courts to consider the consequences of judgments rendered by the civil courts with respect to the transactions that led to the issuance of the notices of assessment.

[44] Nevertheless, the dispute in the two appeals before us necessarily concerns the ARQ and the CRA. Because of their situations, it must be asked whether they can rely on acquired rights to have an erroneous writing continue to apply even though the existence of an error has been established and it has been shown that the documents filed with the tax authorities are inconsistent with the parties' true intention.

[45] For such a conclusion to be reached, it would have to be found that, once the respondents completed their operations, the revenue agencies became special assignees that were entitled to collect part of the economic proceeds of the transactions, and that they could rely forever on the parties' declared will. I do not dispute the fact that the tax collection procedures, remedies and types of security established by law to facilitate the recovery of tax debts give the agencies rights in the proceeds of a variety of juridical operations. For example,

champ d'intervention de notre Cour, ainsi que celui de la Cour d'appel et de la Cour supérieure.

[43] Les contestations proprement dites des avis de cotisation établis dans ces dossiers reflètent des juridictions auxquelles les lois fiscales ont donné compétence dans ces matières. Comme notre Cour l'a rappelé à propos d'une tentative d'utilisation des mécanismes du contrôle judiciaire à l'égard de l'établissement de certains avis de cotisation, on ne saurait court-circuiter les voies d'appel particulières établies par le Parlement dans le domaine fiscal (*Canada c. Addison & Leyen Ltd.*, 2007 CSC 33, [2007] 2 R.C.S. 793, par. 11; voir aussi C. Campbell, *Administration of Income Tax 2013* (2013), p. 564-570). Ce principe signifie que les tribunaux saisis d'une contestation relative à des aspects civils d'une transaction ayant des implications fiscales ne peuvent statuer sur les avis de cotisation et les avis d'opposition établis ou déposés à l'égard de cette transaction. Il appartiendra plutôt aux juridictions déclarées compétentes en la matière de se prononcer sur la validité et les effets de cet avis, s'il y a lieu de le faire. Il leur reviendra aussi d'évaluer les conséquences des jugements rendus par les cours civiles au sujet des opérations à l'origine des avis de cotisation.

[44] Par contre, le débat en cours dans les deux appels que nous examinons concerne nécessairement l'ARQ et l'ARC. En raison de leur position, il faut se demander si elles peuvent invoquer des droits acquis au maintien d'un écrit erroné, même si l'existence d'une erreur est établie et s'il est démontré que les documents transmis au fisc ne correspondent pas à la volonté réelle des parties.

[45] Pour juger en ce sens, il faudrait décider que, dès la conclusion des opérations des intimés, les Agences sont devenues des ayants droit particuliers — qui auraient obtenu le droit de percevoir une partie du produit économique des transactions — et qu'elles pouvaient se fonder définitivement sur la volonté déclarée des parties. Je ne conteste pas que les procédures de perception des impôts, les voies de recours et les sûretés diverses établies par la loi pour faciliter le recouvrement des créances fiscales accordent à ces organismes des droits dans le

they may become assignees of a series of claims or holders of rights in a trust in respect of certain property affected by transactions. Under the civil law itself, the agencies can also prove that simulation existed and demonstrate the true nature of transactions they allege to be shams. In addition, tax legislation may recharacterize contractual or economic transactions for its own purposes by overriding the legal categories established by the common law and the civil law. With the exception of such situations, however, tax law applies to transactions governed by, and the nature and legal consequences of which are determined by reference to, the common law or the civil law.

[46] But the parties are not yet at these later stages of their respective cases. For now, therefore, what must be determined is the true nature of the operations transacted in *AES* and *Riopel*. The tax consequences of this determination will, if necessary, be decided in another forum. This Court must decide whether the parties' juridical acts, which led to the notices of assessment, are consistent with their true common intention and whether the tax authorities are entitled to have an erroneous declaration of intention continue to apply. I will therefore consider whether the respondents have a right to amend the acts and documents expressing their common intention or to have them corrected, and to have the amended or corrected acts and documents recognized.

F. *Validity of Amendments to the Acts*

[47] The ARQ argues emphatically that under Quebec law the respondents cannot amend the documents associated with their tax planning. Its argument focuses primarily on two grounds. First, the courts should not have interpreted documents that were clear and unambiguous. It was not open to them to intervene to correct those acts on the basis of the power with respect to interpretation conferred on them in art. 1425 *C.C.Q.* Second, if there was an error, it would have to serve as the basis for an action to annul, not an attempt to correct the acts.

produit d'opérations juridiques variées. Par exemple, le fisc peut devenir cessionnaire d'un ensemble de créances ou titulaire de droits fiduciaires sur certains biens visés par des transactions. En droit civil proprement dit, le fisc peut aussi établir qu'il y a eu simulation et démontrer la nature réelle de transactions qu'il prétend être factices. De plus, les lois fiscales peuvent, pour leurs propres fins, requalifier des opérations contractuelles ou économiques en mettant de côté les catégories juridiques établies par la common law et le droit civil. Sous réserve de telles situations, toutefois, le droit fiscal vise des opérations régies par la common law ou le droit civil, dont les règles en déterminent la nature et les conséquences juridiques.

[46] Cependant, les parties n'en sont pas encore à ces étapes ultérieures de leur dossier respectif. Il faut donc pour l'instant déterminer la nature réelle des opérations effectuées dans les affaires *AES* et *Riopel*. Les conséquences fiscales de cette détermination seront, s'il y a lieu, réglées devant un autre tribunal. Notre Cour doit décider si les actes juridiques accomplis par les parties et qui sont à l'origine des avis de cotisation correspondent à l'intention réelle commune des parties et si le fisc a droit au maintien d'une déclaration de volonté erronée. Je vais donc me pencher sur le droit des intimés de modifier ou de faire corriger les actes et documents exprimant leur volonté commune, et d'obtenir la reconnaissance de ceux-ci.

F. *La validité de la modification des actes*

[47] L'ARQ a contesté avec vigueur la possibilité dont disposeraient les intimés, en droit québécois, de modifier les documents relatifs à leurs planifications fiscales. Deux moyens ressortent principalement de son argumentation. En premier lieu, il n'y avait pas lieu pour les tribunaux d'interpréter des documents qui étaient clairs et ne comportaient aucune ambiguïté. Les tribunaux ne pouvaient intervenir pour corriger ces actes en vertu du pouvoir d'interprétation que leur reconnaît l'art. 1425 *C.c.Q.* En second lieu, s'il existait une erreur, elle aurait dû constituer la base d'un recours en annulation, non d'une tentative de correction des actes.

[48] In the context of the application of art. 1425 C.C.Q., I agree with the Court of Appeal that the determination of the common intention, or will, of the parties represents a true exercise of interpretation. The discrepancy seen in the evidence between the common intention of the parties and the expression of that intention — or the declared will — in itself raises an interpretation issue. It is necessary to determine what the parties intended and where that intention can be found, in the initial exchange of consents or in the written expression thereof. A court must resolve this discrepancy, and under art. 1425, it is not limited to determining what the parties intended, but can also determine where their intention is to be found. Often, this will involve employing various techniques of interpretation to ascertain the meaning of words or expressions in an act in order, if necessary, to fill gaps in the text or find content in it that can be well hidden.

[49] In these two appeals, the determination of meaning goes back to the root of the obligation. Which should prevail, the proven common intention or the intention identified in the apparent act? Although the interpretation exercise comes down to this basic choice, its purpose nevertheless continues to be to seek the parties' intention in accordance with art. 1425 C.C.Q. (F. Gendron, *L'interprétation des contrats* (2002), at p. 31). The situation that emerges from the evidence in the case before the court is of critical importance to this choice. If there had been a dispute between the parties about the nature of their intention or if third parties had acquired rights in relation to the legal situation created by the acts, the law of evidence in civil matters would have placed certain obstacles in the way of this interpretation exercise. For example, authentic acts and private writings are proof of their content (arts. 2818 and 2829 C.C.Q.). Moreover, the imperatives of certainty and stability of transactions and of protection of the rights of third parties support this cautious approach dictated by the law of evidence when it comes to contradicting or modifying the terms of a writing (*Sobeys Québec inc. v. Coopérative des consommateurs de Sainte-Foy*, 2005 QCCA 1172, [2006] R.J.Q. 100 (C.A.), at para. 54, *per* Bich J.A.).

[48] Dans le contexte de la mise en œuvre de l'art. 1425 C.c.Q., à l'instar de la Cour d'appel, je reconnais que la recherche de l'intention ou volonté commune des parties représente une véritable opération d'interprétation. La divergence révélée par la preuve entre la volonté commune des parties et l'expression de cette volonté — ou volonté déclarée — soulève en elle-même un problème d'interprétation. Il faut déterminer quelle est l'intention des parties et où elle se trouve, dans l'échange initial des consentements ou dans son expression écrite. Le tribunal doit résoudre cette divergence et l'art. 1425 lui permet non seulement de rechercher quelle est l'intention des parties mais également où elle réside. Fréquemment, il s'agira de dégager, grâce à l'emploi de diverses techniques d'interprétation, la signification de mots ou d'expressions dans un acte afin, au besoin, de combler des vides dans le texte ou de retrouver dans celui-ci des contenus parfois bien dissimulés.

[49] Dans ces deux appels, la recherche du sens remonte à la racine de l'obligation. Quelle intention faut-il choisir : l'intention commune établie par la preuve ou l'intention ressortant de l'acte apparent? Bien que l'opération d'interprétation se résume ici à ce choix fondamental, elle demeure néanmoins une recherche d'intention selon l'art. 1425 C.c.Q. (F. Gendron, *L'interprétation des contrats* (2002), p. 31). La situation résultant de la preuve qui existe en l'espèce revêt une importance critique pour effectuer ce choix. En effet, s'il y avait eu conflit entre les parties sur la nature de l'intention ou si des tiers avaient acquis des droits à l'égard de la situation juridique constituée par les actes, le droit de la preuve civile aurait créé certains obstacles à cette opération d'interprétation. Rappelons par exemple que l'acte authentique et l'écrit sous seing privé font preuve de leur contenu (art. 2818 et 2829 C.c.Q.). En outre, les impératifs de sécurité et de stabilité des transactions et ceux de protection des droits des tiers justifient d'ailleurs cette approche prudente dictée par le droit de la preuve lorsqu'il s'agit de contredire un écrit ou d'en modifier les termes (*Sobeys Québec inc. c. Coopérative des consommateurs de Sainte-Foy*, 2005 QCCA 1172, [2006] R.J.Q. 100 (C.A.), par. 54, la juge Bich).

[50] There is no such obstacle in the cases at bar. It has been established that the true agreements of wills were as described by the parties. The parties acknowledged the errors made in the writings giving effect to their agreements and agreed to correct them. The correction of the acts resulted from the actual will of the parties. There was no need to rely for this purpose on a supposed power to correct based on the implicit powers of the Superior Court. Moreover, since the parties could not turn back time, they changed the “legal time” applicable to their agreements by, *inter alia*, changing the dates originally contemplated for their performance to dates that would enable them to be carried out effectively. Such a stipulation, although once again subject to the rights of third parties, was valid as between the parties (M. Cresp, *Le temps juridique en droit privé, essai d’une théorie générale* (2013), at pp. 116-26).

[51] It was open to the courts to intervene to find that the amendments made by the parties to the acts at issue were legitimate and necessary. Their intervention was justified by the substantive law and was not precluded by Quebec’s rules of civil procedure. The issue was argued in an adversarial process. The revenue agencies were impleaded, as they had to be, in accordance with art. 5 *C.C.P.* and the fundamental rules of civil procedure. Since there was a real dispute about the nature of the parties’ common intention, the issue could be brought before the Superior Court, and a motion for rectification was the normal way to do so. The motion enabled that court to intervene to consider conclusions that were, first and foremost, declaratory. What was often called rectification in the course of these proceedings basically involved recognizing the parties’ amendments and finding that they were legitimate and necessary.

[52] In the final analysis, the court’s intervention was based on the fundamental rules of contract law, which is premised on a principle of consensualism and in which a fundamental distinction exists between the exchange of consents and the written expression of that exchange. Quebec’s law of evidence in civil matters reinforces this distinction

[50] Dans les affaires qui nous intéressent, cet obstacle n’existe pas. Il est établi que les véritables accords de volonté étaient ceux décrits par les parties en cause. Ces dernières reconnaissaient les erreurs commises dans les écrits donnant effet à leurs ententes et s’accordaient pour les corriger. La correction des actes résultait de la volonté même des parties. Il était inutile d’invoquer à cette fin un prétendu pouvoir de correction basé sur les pouvoirs implicites de la Cour supérieure. De plus, incapables de remonter le temps, les parties ont modifié le « temps juridique » applicable à leurs ententes, notamment en changeant les dates prévues à l’origine pour leur exécution, pour des dates propres à en assurer l’exécution efficace. Sous réserve toujours des droits des tiers, une telle stipulation était valide entre les parties (M. Cresp, *Le temps juridique en droit privé, essai d’une théorie générale* (2013), p. 116-126).

[51] Les tribunaux pouvaient intervenir pour constater la légitimité et la nécessité des modifications apportées par les parties aux actes en litige. Le droit substantiel justifiait leur intervention. La procédure civile québécoise n’y faisait pas obstacle. Le débat relevait du domaine du contradictoire. Les agences du revenu avaient été appelées en cause, comme elles devaient l’être, selon l’art. 5 *C.p.c.* et les règles fondamentales de la procédure civile. Vu l’existence d’un conflit réel sur la nature de l’intention commune des parties, la Cour supérieure pouvait être saisie du litige. La requête en rectification était la voie normale pour l’en saisir. Elle permettait à la Cour supérieure d’intervenir, à des fins d’abord et avant tout déclaratoires. Ce que l’on a maintes fois qualifié de rectification au cours des débats correspondait essentiellement à la constatation des modifications faites par les parties et à la reconnaissance de leur légitimité et de leur nécessité.

[52] Le fondement de cette intervention se trouvait en définitive dans les règles fondamentales du droit des contrats, lequel repose sur le principe du consensualisme et retient la distinction fondamentale entre l’échange des consentements et son expression écrite. Le droit de la preuve civile du Québec conforte cette distinction entre volonté

between internal will — or true intention — and declared will. For example, although that law gives particular weight to the probative value of authentic acts, it nonetheless includes a procedure — improbation — for challenging such acts. Improbation enables a court to rectify an act in which the public officer responsible for executing it, such as a notary, inserted false statements. It is now accepted that a court can correct such an act to make it consistent with the parties' intention (P.-Y. Marquis, "L'inscription de faux et la correction des actes notariés" (1990), 92 *R. du N.* 407, at p. 426). The private writing is also a form of expression of a common intention. If such a writing contains an error, particularly one that can, as here, be attributed to the taxpayer's professional advisor, the court must, once the error is proved in accordance with the rules of evidence in civil matters, note the error and ensure that it is remedied. In the civil law, the tax authorities do not have an acquired right to benefit from an error made by the parties to a contract after the parties have corrected the error by mutual consent.

[53] The common intention of the parties was expressed erroneously in all the writings prepared to carry out the tax plans on which they had agreed. The Court of Appeal held that it was possible to remedy those errors and correctly identified the common intention of the parties. I would not interfere with its decisions.

[54] However, the judicial recognition of the validity of the amendments made by the parties in this case to the writings recording their agreements must be accompanied by certain reservations and a word of warning. Taxpayers should not view this recognition of the primacy of the parties' internal will — or common intention — as an invitation to engage in bold tax planning on the assumption that it will always be possible for them to redo their contracts retroactively should that planning fail. A taxpayer's intention to reduce his or her tax liability would not on its own constitute the object of an obligation within the meaning of art. 1373 *C.C.Q.*, since it would not be sufficiently determinate or determinable. Nor would it even constitute the object of a contract within the meaning of art. 1412 *C.C.Q.* Absent a more precise and more clearly

interne — ou intention véritable — et volonté déclarée. Par exemple, si ce droit accorde une force particulière à la valeur probante de l'acte authentique, il admet néanmoins l'existence d'une procédure, l'inscription de faux, qui permet de l'attaquer. Par cette procédure, le tribunal peut rectifier un acte dans lequel l'officier public chargé de sa réception, par exemple le notaire, aurait inséré des déclarations erronées. On reconnaît maintenant qu'un tribunal peut corriger un tel acte pour le rendre conforme à la volonté des parties (P.-Y. Marquis, « L'inscription de faux et la correction des actes notariés » (1990), 92 *R. du N.* 407, p. 426). L'acte sous seing privé constitue lui aussi une forme d'expression de la volonté commune. S'il est entaché d'erreur, notamment une erreur imputable comme ici au conseiller professionnel du contribuable, une fois cette erreur établie conformément aux règles de la preuve civile, le tribunal doit la constater et faire en sorte qu'on y remédie. En droit civil, le fisc ne possède pas de droit acquis au bénéfice d'une erreur que les parties à un contrat auraient commise, puis corrigée de consentement mutuel.

[53] L'ensemble des écrits préparés pour réaliser les planifications fiscales dont ont convenu les parties représentait une expression erronée de leur volonté commune. Les arrêts dont appel ont reconnu la possibilité de remédier à ces erreurs et ont correctement dégagé la volonté commune des parties. Je n'interviendrais pas à leur égard.

[54] Toutefois, la reconnaissance judiciaire de la validité des modifications apportées en l'espèce par les parties aux écrits constatant leurs ententes doit s'accompagner de certaines réserves et d'une invitation à la prudence. En effet, les contribuables ne devraient pas interpréter cette reconnaissance de la primauté de la volonté interne — ou intention commune — des parties comme une invitation à se lancer dans des planifications fiscales audacieuses, en se disant qu'il leur sera toujours possible de refaire leurs contrats rétroactivement en cas d'échec de ces planifications. L'intention d'un contribuable de réduire ses obligations fiscales ne saurait à elle seule constituer l'objet de l'obligation au sens de l'art. 1373 *C.c.Q.*, compte tenu de son caractère insuffisamment déterminé ou déterminable, ni même l'objet du contrat au sens de l'art. 1412 *C.c.Q.* En

defined object, no contract would be formed. In such a case, art. 1425 could not be relied on to justify seeking the common intention of the parties in order to give effect to that intention despite the words of the writings prepared to record it. As I mentioned above, the agreements between the parties in both appeals were validly formed in that, according to evidence that the ARQ did not contradict, they provided for obligations whose objects were sufficiently determinable. These agreements provided, for the corporations in question, for the establishment of determinate structures that would, had they been drawn up properly, have made it possible to meet the objectives being pursued by the parties. The subsequent amendments did not alter the nature of the structures contemplated at the outset. All they did was amend writings that were supposed to give effect to the common intention, an intention that had been clearly defined and that related to obligations whose objects were determinate or determinable.

G. *Review of Juliar*

[55] In oral argument, the intervener, the Attorney General of Canada, asked this Court to consider and reject a line of authority that has developed, he said, since the Ontario Court of Appeal's decision in *Juliar*. In his view, that line of authority has broadened the scope of application of the common law remedy of rectification in tax cases and is incompatible with the conditions for exercising the power of rectification as laid down by this Court in *Shafron v. KRG Insurance Brokers (Western) Inc.*, 2009 SCC 6, [2009] 1 S.C.R. 157, and *Performance Industries Ltd. v. Sylvan Lake Golf & Tennis Club Ltd.*, 2002 SCC 19, [2002] 1 S.C.R. 678 (see also A. Swan and J. Adamski, *Canadian Contract Law* (3rd ed. 2012), at pp. 768-70). The two appeals heard by this Court are governed by Quebec civil law and are not appropriate cases in which to reconsider the common law remedy of rectification. I will therefore refrain from criticizing, approving or commenting on the application of that remedy by the Canadian courts on the basis of *Juliar*.

l'absence d'un objet plus précis et mieux défini, aucun contrat ne se serait formé. L'article 1425 ne pourrait dans un tel cas être invoqué pour justifier la recherche de l'intention commune des parties afin de lui donner effet, malgré les termes des écrits préparés pour la constater. Comme je l'ai souligné plus haut, dans les deux appels, les ententes entre les parties s'étaient valablement formées, puisqu'elles prévoyaient des obligations aux objets suffisamment déterminables, selon une preuve que l'ARQ n'a jamais contredite. Ces ententes prévoyaient, pour les sociétés concernées, la mise en place de structures déterminées qui, si elles avaient été élaborées correctement, auraient permis de réaliser les objectifs visés par les parties impliquées. Les modifications apportées par la suite ne changeaient pas la nature de la structure envisagée au départ. Elles se bornaient à modifier les écrits qui étaient censés donner effet à l'intention commune — intention clairement établie et portant sur des obligations aux objets déterminés ou déterminables.

G. *La révision de l'arrêt Juliar*

[55] Le procureur général du Canada intervenant a invité notre Cour dans ses plaidoiries à examiner et à rejeter un courant jurisprudentiel qui, selon lui, s'est développé depuis l'arrêt *Juliar* de la Cour d'appel de l'Ontario. Ce courant aurait élargi le champ d'application en matière fiscale du recours en rectification de la common law. Il ne respecterait pas les conditions de l'exercice du pouvoir de rectification qu'aurait établies notre Cour dans les arrêts *Shafron c. KRG Insurance Brokers (Western) Inc.*, 2009 CSC 6, [2009] 1 R.C.S. 157, et *Performance Industries Ltd. c. Sylvan Lake Golf & Tennis Club Ltd.*, 2002 CSC 19, [2002] 1 R.C.S. 678 (voir aussi A. Swan et J. Adamski, *Canadian Contract Law* (3^e éd. 2012), p. 768-770). Les deux appels que nous avons entendus sont décidés en vertu du droit civil du Québec et ne sont pas propices à un réexamen du recours en rectification reconnu par la common law. Je m'abstiendrai donc de critiquer, d'approuver ou commenter l'application qu'en font les tribunaux canadiens sur la base de l'arrêt *Juliar*.

V. Conclusion

[56] For these reasons, I would dismiss the ARQ's appeals in these two cases, with costs against it throughout, in both cases.

Appeals dismissed with costs throughout.

Solicitors for the appellant: Larivière Meunier, Montréal, Sainte-Foy.

Solicitors for the respondents Services Environnementaux AES inc. and Centre Technologique AES inc.: Norton Rose Fulbright Canada, Montréal.

Solicitors for the respondents Jean Riopel, Christiane Archambault and Entreprise J.P.F. Riopel inc.: Séguin Racine Avocats Ltée, Montréal.

Solicitor for the intervener: Attorney General of Canada, Montréal.

V. Conclusion

[56] Pour ces motifs, je rejetterais les pourvois formés par l'ARQ dans ces deux affaires, avec dépens contre elle, dans chaque cas et devant toutes les cours.

Pourvois rejetés avec dépens devant toutes les cours.

Procureurs de l'appelante : Larivière Meunier, Montréal, Sainte-Foy.

Procureurs des intimées Services Environnementaux AES inc. et Centre Technologique AES inc. : Norton Rose Fulbright Canada, Montréal.

Procureurs des intimés Jean Riopel, Christiane Archambault et Entreprise J.P.F. Riopel inc. : Séguin Racine Avocats Ltée, Montréal.

Procureur de l'intervenant : Procureur général du Canada, Montréal.