

Québec (Sous-ministre du Revenu) c. De Courval

2009 QCCA 409

COUR D'APPEL

CANADA
PROVINCE DE QUÉBEC
GREFFE DE MONTRÉAL

N° : 500-09-017872-078
(500-11-028480-065)
dans l'affaire de la faillite de Service garantie Québec inc.

DATE : 3 mars 2009

**CORAM : LES HONORABLES JACQUES CHAMBERLAND J.C.A.
JULIE DUTIL J.C.A.
LISE CÔTÉ J.C.A.**

LE SOUS-MINISTRE DU REVENU DU QUÉBEC
APPELANT – Mis en cause
c.

JEAN-MARC POULIN DE COURVAL, syndic de l'actif de Service garantie Québec inc., faillie

INTIMÉ – Requéant

et

SERVICE GARANTIE QUÉBEC INC.

MISE EN CAUSE – Débitrice

et

BANQUE LAURENTIENNE DU CANADA

MISE EN CAUSE – Intimée

ARRÊT

[1] **LA COUR;** – Statuant sur le pourvoi de l'appelant contre un jugement rendu le 27 juin 2007 par la Cour supérieure, district de Montréal (l'honorable Robert Mongeon), qui a accueilli la requête en recouvrement de deniers de l'intimé avec dépens;

[2] Après avoir étudié le dossier, entendu les parties et délibéré;

[3] Pour les motifs de la juge Dutil, auxquels souscrivent les juges Chamberland et Côté :

[4] **ACCUEILLE** le pourvoi en partie :

DÉCLARE que les fonds de 26 907,32 \$ détenus par la mise en cause Banque Laurentienne du Canada, au compte de la débitrice mise en cause Service garantie Québec inc., ne constituent pas des actifs de la faillite;

ORDONNE à la mise en cause Banque Laurentienne du Canada de remettre ce montant à l'appelant;

AVEC DÉPENS contre l'appelant, sauf en ce qui concerne le cahier des sources produit hors délai;

ORDONNE en outre à l'appelant de payer à l'intimé des honoraires spéciaux de 5 000 \$.

JACQUES CHAMBERLAND J.C.A.

JULIE DUTIL J.C.A.

LISE CÔTÉ J.C.A.

M^e Michel Beauchamp
M^e Sonia Lalonde
Veillette Larivière
Pour l'appelant

M^e Jean-Philippe Gervais
Gervais, Gervais
Pour l'intimé

Date d'audience : 6 octobre 2008

MOTIFS DE LA JUGE DUTIL

[5] Jean-Marc Poulin de Courval (syndic) a-t-il la saisine des sommes détenues par la Banque Laurentienne du Canada (Banque) pour Service garantie Québec inc. (débitrice), à titre de taxes de vente du Québec (TVQ), alors que le ministre du Revenu du Québec (ministre) a fait parvenir à la Banque, avant la faillite de la débitrice, un avis en vertu de l'article 15 de la *Loi sur le ministère du Revenu (LMR)*¹?

LES FAITS

[6] Les faits ne sont pas contestés et peuvent se résumer ainsi : le 3 juillet 2006, le ministre transmet à la Banque un avis à un tiers-saisi en vertu des articles 15 à 15.8 *LMR*. Cet avis est reçu le 10 juillet 2006. À cette même date, la débitrice dépose auprès du syndic un avis d'intention de faire une proposition à ses créanciers. Ayant omis par la suite de produire son état de l'évolution de l'encaisse dans le délai requis, la débitrice est présumée avoir fait cession de ses biens le 10 juillet 2006.

[7] Lors de l'audition en première instance, il fut admis que l'avis du ministre a été reçu par la Banque avant la prise d'effet de la faillite. À cette date, la Banque détenait 128 988,55 \$ au compte bancaire de la débitrice.

[8] Quant à la réclamation du ministre, elle résulte d'une créance de 152 017,35 \$ composée de retenues à la source et de TVQ perçues par la débitrice et non remises avant la date de la faillite.

LE JUGEMENT DE PREMIÈRE INSTANCE

[9] Le juge de première instance constate d'abord que la position du sous-ministre du Revenu du Québec (SMRQ) est exceptionnelle puisqu'elle requiert d'aller à l'encontre de la règle générale suivante : une saisie antérieure à la faillite est inopposable au syndic.

[10] S'appuyant sur un jugement de la Cour supérieure, dans l'affaire de la faillite de *Chibou-Vrac inc. (Syndic de)* et *Groupe Thibault Van Houtte & Associés Itée*², le juge de première instance conclut que la TVQ peut être détenue dans une fiducie présumée au sens de l'article 20 *LMR*. Toutefois, pour que ces sommes d'argent ne soient pas considérées comme des biens du failli, par l'application de l'alinéa 67(1)a) de la *Loi sur*

¹ L.R.Q., c. M-31.

² [2003] R.J.Q. 2809 (C.S.).

*la faillite et l'insolvabilité (LFI)*³, il doit s'agir d'une fiducie réelle, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

[11] Le juge de première instance estime également que l'*obiter dictum* du juge Letarte, dans l'arrêt *Giguère (Syndic de) c. Lloyd Woodfine [Giguère]*⁴, concernant des sommes détenues en fiducie, « ne peut servir de base juridique qui aurait pour effet de modifier profondément tout le courant jurisprudentiel antérieur sur la question de l'application des articles 15.3.1 et 20 de la Loi. »

[12] Le juge conclut que la débitrice a perçu des sommes pour le ministre, mais que ce dernier n'en a jamais eu la propriété. Ces sommes ont été confondues avec les autres biens et actifs de la débitrice et, par conséquent, la fiducie n'a pas survécu à la faillite. Pour cette même raison, il est d'avis que la jurisprudence concernant la TPS, laquelle repose sur l'interprétation des articles 317 et suivants de la *Loi sur la taxe d'accise (LTA)*⁵, n'est d'aucun secours pour le SMRQ.

LES DISPOSITIONS PERTINENTES

- ***Loi sur le ministère du Revenu***, L.R.Q., c. M-31 :

15. *Le ministre peut, par avis signifié ou transmis par courrier recommandé, exiger d'une personne qui, en vertu d'une obligation existante, est ou sera tenue de faire un paiement à une personne qui est redevable d'un montant exigible en vertu d'une loi fiscale, qu'elle lui verse, à l'acquit de son créancier, la totalité ou une partie du montant qu'elle a ou aura à payer à ce dernier, et ce, au moment où ce montant devient payable au créancier.*

Il en va de même à l'égard d'un paiement devant être fait à un créancier détenant une sûreté fournie par la personne redevable d'un montant exigible en vertu d'une loi fiscale lorsque ce paiement, si ce n'était de la sûreté, devrait être fait à cette personne.

[...]

15.2.1. *Un avis du ministre signifié ou transmis à une personne en vertu des articles 15 et 15.2 demeure valide et tenant jusqu'à ce que mainlevée en soit donnée.*

Le ministre donne mainlevée de l'avis lorsque la dette fiscale à l'égard de laquelle cet avis a été transmis est entièrement acquittée ou lorsque la personne visée au premier alinéa a satisfait à toutes ses obligations envers son créancier.

[...]

³ L.R.C. (1985), c. B-3.

⁴ [2001] R.J.Q. 2584 (C.A.) [*Giguère*]; autorisation d'appeler à la Cour suprême refusée.

⁵ L.R.C. (1985), c. E-15.

15.3.0.1. *Le ministre transmet à la personne redevable d'un montant exigible en vertu d'une loi fiscale une copie de l'avis prévu aux articles 15 à 15.3.*

15.3.1. *Sur réception d'un avis du ministre signifié ou transmis par courrier recommandé, le montant qui y est indiqué comme devant lui être versé devient la propriété de l'État et doit lui être remis par priorité sur toute autre sûreté donnée à l'égard de ce montant.*

15.4. *Le reçu que le ministre remet à la personne qui a effectué un versement prévu aux articles 15 à 15.3 constitue une quittance de son obligation jusqu'à concurrence du montant versé.*

15.5. *Toute personne qui, malgré l'avis du ministre, tel que prévu par les articles 15 et 15.2, s'acquitte de sa dette ou de sa contrepartie ou refuse de s'acquitter de sa dette ou de sa contrepartie, est tenue de payer au ministre un montant égal à l'obligation acquittée ou à acquitter, jusqu'à concurrence des sommes exigibles en vertu d'une loi fiscale.*

[...]

15.8. *Les articles 15 à 15.5 s'appliquent malgré toute disposition au contraire mais sous réserve des dispositions du Code de procédure civile (chapitre C-25) relatives à l'insaisissabilité.*

[...]

20. *Toute personne qui déduit, retient ou perçoit un montant quelconque en vertu d'une loi fiscale est réputée le détenir en fiducie pour l'État, séparé de son patrimoine et de ses propres fonds, et en vue de le verser à l'État selon les modalités et dans le délai prévus par une loi fiscale.*

En cas de non-versement à l'État, selon les modalités et dans le délai prévus par une loi fiscale, d'un montant qu'une personne est réputée par le premier alinéa détenir en fiducie pour l'État, un montant égal au montant ainsi déduit, retenu ou perçu est réputé, à compter du moment où le montant est déduit, retenu ou perçu, être détenu en fiducie pour l'État, séparé de son patrimoine et de ses propres fonds, et former un fonds séparé ne faisant pas partie des biens de cette personne, que ce montant ait été ou non, dans les faits, tenu séparé du patrimoine de cette personne ou de ses propres fonds.

Toutefois, cette personne peut, lors de la production au ministre d'une déclaration en vertu des articles 468 ou 470 de la Loi sur la taxe de vente du Québec (chapitre T-0.1), retirer du montant total qu'elle est réputée par le premier alinéa détenir en fiducie pour l'État, les montants qu'elle a droit de déduire et qu'elle a effectivement déduits dans le calcul de son montant à remettre.

▪ **Loi sur la taxe de vente du Québec, L.R.Q., c. T-0.1 :**

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

[...]

▪ **Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), c. E-15 :**

Saisie-arrêt

317. *(1) Dans le cas où le ministre sait ou soupçonne qu'une personne donnée est ou sera tenue, dans les douze mois, de faire un paiement à une autre personne — appelée « débiteur fiscal » au présent paragraphe et aux paragraphes (2), (3), (6) et (11) — qui elle-même est redevable d'un montant en vertu de la présente partie, il peut, par avis écrit, exiger de la personne donnée que tout ou partie des sommes par ailleurs payables au débiteur fiscal soient versées, immédiatement si les sommes sont alors payables, sinon, dès qu'elles le deviennent, au receveur général au titre du montant dont le débiteur fiscal est redevable selon la présente partie.*

[...]

(3) Malgré les autres dispositions de la présente partie, tout texte législatif fédéral à l'exception de la Loi sur la faillite et l'insolvabilité, tout texte législatif provincial et toute règle de droit, si le ministre sait ou soupçonne qu'une personne est ou deviendra, dans les douze mois, débitrice d'une somme à un débiteur fiscal, ou à un créancier garanti qui, grâce à un droit en garantie en sa faveur, a le droit de recevoir la somme autrement payable au débiteur fiscal, il peut, par avis écrit, obliger la personne à verser au receveur général tout ou partie de cette somme, immédiatement si la somme est alors payable, sinon dès qu'elle le devient, au titre du montant dont le débiteur fiscal est redevable selon la présente partie. Sur réception par la personne de l'avis, la somme qui y est indiquée comme devant être versée devient, malgré tout autre droit en garantie au titre de cette somme, la propriété de Sa Majesté du chef du Canada, jusqu'à concurrence du montant dont le débiteur fiscal est ainsi redevable selon la cotisation du ministre, et doit être versée au receveur général par priorité sur tout autre droit en garantie au titre de cette somme.

[...]

▪ **Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985), c. 1 (5^e supp.) :**

224. *(1) Saisie-arrêt.*

[...]

(1.2) Idem. Malgré les autres dispositions de la présente loi, la Loi sur la faillite et l'insolvabilité, tout autre texte législatif fédéral ou provincial et toute règle de droit, mais sous réserve des paragraphes 69(1) et 69.1(1) de la Loi sur la faillite et l'insolvabilité et de l'article 11.4 de la Loi sur les arrangements avec les créanciers des compagnies, s'il sait ou soupçonne qu'une personne donnée est ou deviendra, dans les douze mois, débiteur d'une somme :

a) soit à un débiteur fiscal, à savoir une personne redevable du montant d'une cotisation en application du paragraphe 227(10.1) ou d'une disposition semblable;

b) soit à un créancier garanti, à savoir une personne qui, grâce à une garantie en sa faveur, a le droit de recevoir la somme autrement payable au débiteur fiscal,

le ministre peut exiger par écrit de la personne donnée que tout ou partie de cette somme soit payé au receveur général, sans délai si la somme est payable immédiatement, sinon dès qu'elle devient payable, au titre du montant de la cotisation en application du paragraphe 227(10.1) ou d'une disposition semblable dont le débiteur fiscal est redevable. Sur réception de l'avis de cette exigence par la personne donnée, la somme dont le paiement est exigé devient, malgré toute autre garantie au titre de cette somme, la propriété de Sa Majesté jusqu'à concurrence du montant de la cotisation et doit être payée au receveur général par priorité sur toute autre garantie au titre de cette somme.

[...]

▪ **Loi sur la faillite et l'insolvabilité, L.R.C. (1985), c. B-3 :**

*67. (1) **Biens du failli** – Les biens d'un failli, constituant le patrimoine attribué à ses créanciers, ne comprennent pas les biens suivants :*

a) les biens détenus par le failli en fiducie pour toute autre personne;

b) les biens qui, selon le droit applicable dans la province dans laquelle ils sont situés et où réside le failli, ne peuvent faire l'objet d'une mesure d'exécution ou de saisie contre celui-ci;

b.1) dans les circonstances prescrites, les paiements qui sont faits au failli au titre de crédits de taxe sur les produits et services et qui ne sont pas des biens visés aux alinéas a) ou b);

b.2) dans les circonstances prescrites, les paiements prescrits qui sont faits au failli relativement aux besoins essentiels de personnes physiques et qui ne sont pas des biens visés aux alinéas a) ou b);

b.3) sans restreindre la portée générale de l'alinéa b), les biens détenus dans un régime enregistré d'épargne-retraite ou un fonds enregistré de revenu de retraite, au sens de la Loi de l'impôt sur le revenu, ou dans tout régime prescrit,

à l'exception des cotisations au régime ou au fonds effectuées au cours des douze mois précédant la date de la faillite,

mais ils comprennent :

c) tous les biens, où qu'ils soient situés, qui appartiennent au failli à la date de la faillite, ou qu'il peut acquérir ou qui peuvent lui être dévolus avant sa libération, y compris les remboursements qui lui sont dus au titre de la Loi de l'impôt sur le revenu relativement à l'année civile — ou à l'exercice lorsque celui-ci diffère de l'année civile — au cours de laquelle il a fait faillite, mais à l'exclusion de la partie de ces remboursements qui :

(i) soit sont des sommes soustraites à l'application de la présente loi,

(ii) soit sont des sommes qui lui sont dues et qui sont saisissables en vertu d'un bref de saisie-arrêt signifié à Sa Majesté en application de la Loi d'aide à l'exécution des ordonnances et des ententes familiales dans lequel il est nommé comme débiteur;

d) les pouvoirs sur des biens ou à leur égard, qui auraient pu être exercés par le failli pour son propre bénéficiaire.

(2) **Fiducies présumées** — Sous réserve du paragraphe (3) et par dérogation à toute disposition législative fédérale ou provinciale ayant pour effet d'assimiler certains biens à des biens détenus en fiducie pour Sa Majesté, aucun des biens du failli ne peut, pour l'application de l'alinéa (1)a), être considéré comme détenu en fiducie pour Sa Majesté si, en l'absence de la disposition législative en question, il ne le serait pas.

(3) **Exceptions** — Le paragraphe (2) ne s'applique pas à l'égard des montants réputés détenus en fiducie aux termes des paragraphes 227(4) ou (4.1) de la Loi de l'impôt sur le revenu, des paragraphes 23(3) ou (4) du Régime de pensions du Canada ou des paragraphes 86(2) ou (2.1) de la Loi sur l'assurance-emploi (chacun étant appelé « disposition fédérale » au présent paragraphe) ou à l'égard des montants réputés détenus en fiducie aux termes de toute loi d'une province créant une fiducie présumée dans le seul but d'assurer à Sa Majesté du chef de cette province la remise de sommes déduites ou retenues aux termes d'une loi de cette province, dans la mesure où, dans ce dernier cas, se réalise l'une des conditions suivantes :

a) la loi de cette province prévoit un impôt semblable, de par sa nature, à celui prévu par la Loi de l'impôt sur le revenu, et les sommes déduites ou retenues aux termes de la loi de cette province sont de même nature que celles visées aux paragraphes 227(4) ou (4.1) de la Loi de l'impôt sur le revenu;

b) cette province est « une province instituant un régime général de pensions » au sens du paragraphe 3(1) du Régime de pensions du Canada, la loi de cette province institue un « régime provincial de pensions » au sens

de ce paragraphe, et les sommes déduites ou retenues aux termes de la loi de cette province sont de même nature que celles visées aux paragraphes 23(3) ou (4) du Régime de pensions du Canada.

Pour l'application du présent paragraphe, toute disposition de la loi provinciale qui crée une fiducie présumée est réputée avoir, à l'encontre de tout créancier du failli et malgré tout texte législatif fédéral ou provincial et toute règle de droit, la même portée et le même effet que la disposition fédérale correspondante, quelle que soit la garantie dont bénéficie le créancier.

[...]

70. (1) *Priorité des ordonnances de faillite et cessions* – Toute ordonnance de faillite rendue et toute cession faite en conformité avec la présente loi ont priorité sur toutes saisies, saisies-arrêts, certificats ayant l'effet de jugements, jugements, certificats de jugements, hypothèques légales résultant d'un jugement, procédures d'exécution ou autres procédures contre les biens d'un failli, sauf ceux qui ont été complètement réglés par paiement au créancier ou à son représentant, et sauf les droits d'un créancier garanti.

[...]

86. (1) *Réclamations de la Couronne* – Dans le cadre d'une faillite ou d'une proposition, les réclamations prouvables — y compris les réclamations garanties — de Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province ou d'un organisme compétent au titre d'une loi sur les accidents du travail prennent rang comme réclamations non garanties.

(2) **Exceptions** - Sont soustraites à l'application du paragraphe (1) :

a) les réclamations garanties par un type de garantie ou de privilège dont toute personne, et non seulement Sa Majesté ou l'organisme, peut se prévaloir au titre de dispositions législatives fédérales ou provinciales n'ayant pas pour seul ou principal objet l'établissement de mécanismes garantissant les réclamations de Sa Majesté ou de l'organisme, ou au titre de toute autre règle de droit;

b) les réclamations garanties aux termes de l'article 87, dans la mesure prévue à cet article.

(3) **Effet** - Le paragraphe (1) n'a pas pour effet de porter atteinte à l'application des dispositions suivantes :

a) les paragraphes 224(1.2) et (1.3) de la Loi de l'impôt sur le revenu;

b) toute disposition du Régime de pensions du Canada ou de la Loi sur l'assurance-emploi qui renvoie au paragraphe 224(1.2) de la Loi de l'impôt sur le revenu et qui prévoit la perception d'une cotisation, au sens du Régime de pensions du Canada, ou d'une cotisation ouvrière ou d'une cotisation

patronale, au sens de la Loi sur l'assurance-emploi, et des intérêts, pénalités ou autres montants y afférents;

c) toute disposition législative provinciale dont l'objet est semblable à celui du paragraphe 224(1.2) de la Loi de l'impôt sur le revenu, ou qui renvoie à ce paragraphe, dans la mesure où elle prévoit la perception d'une somme, et des intérêts, pénalités ou autres montants y afférents, qui :

(i) soit a été retenue par une personne sur un paiement effectué à une autre personne, ou déduite d'un tel paiement, et se rapporte à un impôt semblable, de par sa nature, à l'impôt sur le revenu auquel les particuliers sont assujettis en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu,

(ii) soit est de même nature qu'une cotisation prévue par le Régime de pensions du Canada, si la province est « une province instituant un régime général de pensions » au sens du paragraphe 3(1) de cette loi et si la loi provinciale institue un « régime provincial de pensions » au sens de ce paragraphe.

Pour l'application de l'alinéa c), la disposition législative provinciale en question est réputée avoir, à l'encontre de tout créancier et malgré tout texte législatif fédéral ou provincial et toute règle de droit, la même portée et le même effet que le paragraphe 224(1.2) de la Loi de l'impôt sur le revenu quant à la somme visée au sous-alinéa c)(i), ou que le paragraphe 23(2) du Régime de pensions du Canada quant à la somme visée au sous-alinéa c)(ii), et quant aux intérêts, pénalités ou autres montants y afférents, quelle que soit la garantie dont bénéficie le créancier.

[...]

197. (1) Frais à la discrétion du tribunal - *Sous réserve des autres dispositions de la présente loi et des Règles générales, les frais de toutes procédures judiciaires intentées sous le régime de la présente loi, ou les frais s'y rapportant, sont laissés à la discrétion du tribunal.*

(2) Adjudication des frais - *En adjugeant les frais, le tribunal peut ordonner qu'ils soient taxés et soldés entre les parties ou entre l'avocat et le client, ou le tribunal peut fixer une somme à payer au lieu de taxation ou de frais taxés; mais, à défaut d'indication expresse, les frais découleront de l'issue de l'instance et seront taxés entre les parties.*

[...]

L'ANALYSE

[13] Le SMRQ plaide que l'avis du ministre, expédié à la Banque en vertu des articles 15 et suivants *LMR*, constitue une revendication qui cristallise la charge flottante créée par la fiducie présumée (en application de l'article 20 *LMR*) sur les sommes se trouvant

dans le compte bancaire de la débitrice. Dès lors, la Banque détient les sommes non plus pour la débitrice, mais bien pour le ministre. En conséquence, dans la présente affaire, il y a eu exécution de la fiducie présumée avant la faillite.

[14] Selon le SMRQ, l'article 70 *LFI* ne trouve pas application en l'espèce puisque la somme d'argent détenue au compte bancaire de la débitrice au jour de la faillite était déjà sortie de son patrimoine et ne faisait donc plus partie de ses biens.

[15] Il soutient également que les articles 15 et suivants *LMR* doivent recevoir la même interprétation que celle donnée au paragraphe 317(3) *LTA* dans le reste du pays⁶. Par ailleurs, il mentionne que notre Cour, dans l'arrêt *Giguère*⁷, a fait une distinction importante au regard de l'application de l'article 15.3.1 *LMR*. En effet, bien que le transfert automatique de propriété n'aurait pas lieu lorsqu'il s'agit d'arrérages d'impôt, il en serait autrement quand des sommes sont détenues en fiducie pour le compte du ministre.

[16] Finalement, le SMRQ mentionne que le juge de première instance a erré en ne déclarant pas que l'avis du ministre était au moins opposable au syndic à l'égard d'une somme de 26 907,32 \$ due par la débitrice à titre de retenues à la source. En effet, l'alinéa 86(3)c) *LFI* prévoit une exception à l'application de l'article 70 *LFI* pour ce type de retenues.

[17] Le syndic reconnaît que la somme de 26 907,32 \$ appartient au ministre. Toutefois, quant au reste de la réclamation, il est d'avis que la *LFI* a priorité sur toute disposition statutaire qui aurait pour effet de modifier le traitement qu'elle accorde aux créanciers.

[18] Par ailleurs, il rappelle que le Parlement fédéral a substantiellement modifié le traitement accordé aux créances de la Couronne, en 1992, en mentionnant à l'article 86 *LFI* qu'elles sont colloquées comme des créances ordinaires, sauf certaines exceptions spécifiées aux paragraphes 2 et 3.

[19] Le syndic soutient que l'article 20 *LMR* ne confère aucun droit de propriété aux autorités fiscales en ce qui a trait aux montants dus à titre de TVQ. Prenant appui sur un arrêt récent de notre Cour, dans *9083-4185 Québec inc. (Syndic de) et Caisse populaire Desjardins de Montmagny [9083-4185 Québec inc.]*⁸, le syndic plaide que le paragraphe 67(2) *LFI* fait en sorte que des biens détenus dans une fiducie pour Sa Majesté, par le biais d'une disposition législative, demeurent des biens du failli. Seuls ceux détenus par un failli dans une fiducie réelle, pour une autre personne, sont exclus

⁶ *Alberta (Treasury Branches) c. M.R.N.*, [1996] 1 R.C.S. 963; *Encor Energy Corp. v. Ernst & Young Inc.*, [1993] G.S.T.C. 25 (Sask. Q.B.); *Canoe Cove Manufacturing Ltd. (Re)*, [1994] G.S.T.C. 36 (B.C.S.C.); *Wa-Bowden Real Estate Reports Ltd. c. Canada*, [1997] G.S.T.C. (T.C.C. Man.).

⁷ *Giguère*, *supra*, note 4.

⁸ [2008] R.J.Q. 39 (C.A.) [*9083-4185 Québec inc.*]; autorisation d'appel à la Cour suprême du Canada accordée.

de la faillite. En outre, puisque les sommes détenues en fiducie sont entremêlées avec d'autres fonds, elles ne sont plus identifiables. En conséquence, le ministre ne peut en être propriétaire.

[20] Enfin, le syndic soutient que l'article 15.3.1 *LMR*, par lequel le SMRQ revendique la propriété des sommes détenues en fiducie à titre de TVQ, ne peut trouver application puisqu'il n'y a pas eu paiement avant la date de la faillite.

* * *

[21] Notre Cour, dans l'arrêt *Giguère*⁹, a examiné la question de l'effet de la réception, par une banque, d'un avis du ministre expédié en vertu de l'article 15 *LMR*. Dans cette affaire, le ministre cherchait à percevoir une créance fiscale en invoquant être devenu propriétaire des sommes dues à titre d'impôt sur le revenu au moment de la réception de l'avis, soit avant la date de la faillite.

[22] La Cour, sous la plume du juge Letarte, a conclu que l'avis du ministre prévu à l'article 15 *LMR* est une procédure au sens large du terme et qu'il est visé par l'article 70 *LFI*. Or, en vertu de cet article, si le paiement n'est pas complété à la date de la faillite, le bien est dévolu au syndic.

[23] Comme le mentionne le juge Letarte, la Cour s'est prononcée une première fois sur une question similaire en 1946, dans l'arrêt *Perras c. Therrien*¹⁰. Un créancier avait procédé à une saisie en main tierce avant la faillite et soutenait qu'en vertu de l'article 692 *C.p.c.* (tel qu'il était rédigé à l'époque), la créance saisie était sortie du patrimoine du débiteur avant la faillite. La Cour a décidé que, jusqu'au paiement par le tiers-saisi, la créance demeurerait dans le patrimoine du saisi. Dans cet arrêt, le juge Marchand rappelle les origines de la *LFI*, lesquelles se trouvent dans le *Bankruptcy Act* de 1914 en vigueur au Royaume-Uni. Il s'exprime ainsi ¹¹:

Aussi, dois-je en venir à la conclusion que les art. 23 et 25 de la Loi de faillite que j'ai cités plus haut doivent être interprétés en fonction du droit coutumier *Common Law*, que c'est ce droit coutumier qui doit nous indiquer à quelle étape dans une saisie-arrêt la créance d'un débiteur sort de son patrimoine pour être acquise au créancier saisissant. Il nous indique, que jusqu'au paiement par tiers saisi, et quelque jugement qui intervienne, la créance reste toujours dans le patrimoine du saisi. Dans le cas de sa faillite, la Loi de faillite dit que sa créance toujours restée dans son patrimoine peut être cédée valablement par lui au syndic de ses biens dont le titre devient alors préférable à celui du créancier saisissant.

⁹ *Giguère*, *supra*, note 4.

¹⁰ [1946] B.R. 716 [*Perras*].

¹¹ *Ibid.*, 727.

[24] Cette interprétation a été suivie par la suite dans l'affaire *De Coster c. Jos. O. Gauthier ltée*¹², dans laquelle le juge Laliberté réitère que « la faillite doit être préférée à un créancier saisissant tant et aussi longtemps que le montant de la saisie n'a pas été versé entre ses mains ».

[25] De même, notre Cour, dans l'arrêt *Lessard c. Truchon*¹³, applique les principes exposés dans l'arrêt *Perras*¹⁴. Dans cette affaire, il s'agissait de déterminer l'effet d'une ordonnance prononcée par le greffier en vertu de l'article 637 *C.p.c.*, par laquelle il était ordonné au tiers-saisi de payer au saisissant les sommes dues au débiteur saisi, jusqu'à concurrence du montant du jugement. Or, la faillite du débiteur était survenue avant paiement par le tiers-saisi au créancier saisissant et la Cour a décidé que le jugement prononcé en vertu de l'article 637 *C.p.c.* n'avait pas eu comme effet de faire sortir du patrimoine du failli les sommes dues puisqu'il n'y avait pas eu paiement avant la date de la faillite.

[26] À la lumière de ces décisions et particulièrement de l'arrêt *Giguère*¹⁵, on peut conclure que l'avis du ministre expédié en vertu de l'article 15 *LMR* est « une autre procédure » au sens de l'article 70 *LFI*. Partant, s'il n'y a pas eu paiement au créancier avant la date de la faillite, les sommes saisies demeurent dans le patrimoine de la débitrice.

[27] Le SMRQ soutient toutefois que la Cour, dans l'arrêt *Giguère*¹⁶, a décidé que lorsque des montants d'argent sont détenus en fiducie, ils deviennent, sur réception de l'avis, immédiatement la propriété du ministre, tel qu'il est édicté à l'article 15.3.1 *LMR*. Il tire cet argument du passage suivant :

[37] Tel qu'expliqué plus tôt, la situation en l'espèce est nettement différente de celle qui a été discutée au paragraphe précédent : il s'agit ici en effet d'arrangements d'impôt dus par le débiteur et non pas de sommes qu'il aurait pu détenir en fiducie pour le compte de l'appelant.

[28] L'article 20 *LMR* édicte qu'une personne qui perçoit un montant dû en vertu d'une loi fiscale est réputée le détenir pour l'État, séparé de son patrimoine et de ses propres fonds. Il précise qu'en cas de non-versement à l'État dans le délai et selon les modalités prescrites, ce montant est réputé former un fonds séparé ne faisant pas partie des biens de cette personne.

[29] En vertu de cet article, il y avait donc une présomption que les montants détenus par la Banque en date du 10 juillet 2006 l'étaient en fiducie pour l'État. Toutefois, ces montants perçus par la débitrice avaient été déposés dans un compte où elle en

¹² [1966] C.S. 163.

¹³ J.E. 2005-1869 (C.A.).

¹⁴ *Perras*, *supra*, note 10.

¹⁵ *Giguère*, *supra*, note 4.

¹⁶ *Giguère*, *supra*, note 4.

détenait également d'autres provenant de différentes sources. Il ne s'agissait donc que d'une fiducie créée par l'effet de la *LMR* et non d'une fiducie réelle.

[30] Dans l'arrêt *Colombie-Britannique c. Henfrey, Samson, Belair Ltd. [Colombie-Britannique]*¹⁷, la Cour suprême explique que dès que le montant de la taxe est confondu avec d'autres sommes, il n'existe plus de fiducie de common law :

[...] Au moment de la perception de la taxe, il y a fiducie légale réputée. À ce moment-là, le bien en fiducie est identifiable et la fiducie répond aux exigences d'une fiducie établie en vertu des principes généraux du droit. La difficulté que présente l'espèce, qui est la même que dans la plupart des cas, vient de ce que le bien en fiducie cesse bientôt d'être identifiable. Le montant de la taxe est confondu avec d'autres sommes que détient le marchand et immédiatement affecté à l'acquisition d'autres biens de sorte qu'il est impossible de le retracer. Dès lors, il n'existe plus de fiducie de *common law*. Pour obvier à ce problème, l'al. 18(1)b prévoit que la taxe perçue sera réputée être détenue de manière séparée et distincte des deniers, de l'actif ou du patrimoine de celui qui l'a perçue. Mais, comme l'existence de la disposition déterminative le reconnaît tacitement, en réalité, après l'affectation de la somme, la fiducie légale ressemble peu à une fiducie véritable. [...]

[31] Je conclus donc que l'avis expédié en vertu de l'article 15 *LMR* n'a pas transformé cette fiducie présumée en fiducie réelle, ce qui aurait pu, effectivement, faire en sorte que ces biens ne soient pas compris dans le patrimoine de la débitrice faillie en vertu de l'alinéa 67(1)a *LFI*.

[32] En effet, le paragraphe 67(2) *LFI* édicte que, sous réserve de certaines exceptions (dont entre autres les retenues à la source), un bien n'est pas considéré être détenu en fiducie aux fins de la *LFI* si, en l'absence d'une disposition législative, il ne le serait pas. Or, c'est exactement le cas dans la présente affaire : les montants étaient réputés être détenus en fiducie en vertu de l'article 20 *LMR*, mais il n'existait aucune fiducie réelle.

[33] Antérieurement à l'entrée en vigueur de l'article 67 *LFI*, la Cour suprême avait d'ailleurs clairement énoncé, dans l'arrêt *Colombie-Britannique*¹⁸, que les fiducies légales, ne possédant pas les attributs des fiducies établies en vertu du droit général, ne permettaient pas de soustraire de la faillite les biens ainsi détenus. La Cour précisait que les provinces ne peuvent pas établir leur propre ordre de priorité en cas de faillite :

Interpréter l'al. 47a) comme s'appliquant non seulement aux fiducies établies en vertu du droit général, mais aussi aux fiducies légales établies par les provinces, qui ne possèdent pas les attributs des fiducies de *common law*, reviendrait à permettre aux provinces d'établir leur propre ordre de priorité applicable à la *Loi*

¹⁷ [1989] 2 R.C.S. 24, 34 [*Colombie-Britannique*].

¹⁸ *Ibid.*, 33.

sur la faillite et l'insolvabilité et à ouvrir la porte à l'établissement de régimes de répartition en cas de faillite différents d'une province à l'autre.

[34] En conséquence, il n'a pas pu y avoir de réalisation de la fiducie présumée sur simple avis expédié en vertu de l'article 15 *LMR*. Pour échapper à l'application de l'article 70 *LFI*, il aurait été nécessaire qu'il y ait paiement avant la date de la faillite, ce qui n'a pas été le cas.

[35] Le SMRQ plaide que la Cour suprême, dans l'arrêt *Alberta (Treasury Branches) c. M.R.N. [Alberta]*¹⁹, a décidé que lorsque les paragraphes 317(3) de la *Loi sur la taxe d'accise (LTA)*²⁰ et 224(1.2) de la *Loi sur l'impôt sur le revenu (LIR)*²¹ trouvent application, le transfert de propriété en faveur de la Couronne s'opère effectivement. Selon le SMRQ, cet arrêt constitue une autorité de premier plan pour appuyer ses prétentions puisque la disposition québécoise équivalente, soit l'article 15 *LMR*, est au même effet que les paragraphes 317(3) *LTA* et 224(1.2) *LIR*.

[36] Avec égards, je suis d'avis que des distinctions s'imposent avec la présente affaire. Devant la Cour suprême, le débat a surtout porté sur la nature d'une cession générale de créances. La Cour ne traite nullement de l'article 70 *LFI*. En outre, comme le souligne le juge Halperin, siégeant en première instance dans l'affaire *Giguère*²², les faits dans l'arrêt *Alberta*²³ sont survenus avant l'entrée en vigueur, le 30 novembre 1992, des modifications au paragraphe 86(1) *LFI*, lequel prévoit maintenant que les créances fiscales, sauf certaines déductions spécifiques édictées au paragraphe 86 (3) *LFI*, sont colloquées à titre de créances ordinaires. Le juge Halperin s'exprime ainsi :

It may possibly have escaped the attention of opposing counsel in this case that the *Alberta Treasury Branches* case was decided on facts which preceded the effective date (November 30th, 1992) of the amendments embodied in the *Bankruptcy and Insolvency Act* and particularly the classification in s. 86(1) of substantially all Crown claims as unsecured.

[37] Par ailleurs, le paragraphe 224(1.2) *LRI*, qui concerne les retenues à la source, prévoit spécifiquement qu'il s'applique malgré les dispositions de la *LFI* et, en conséquence, malgré le paragraphe 70(1) de cette loi.

[38] Le SMRQ invoque également un arrêt de la Cour d'appel d'Ontario, *Bank of Montreal v. Attorney General of Canada*²⁴, dans lequel la Cour réfère par analogie à l'arrêt *Giguère*²⁵ et décide que le paragraphe 317(3) *LTA* constitue une sorte de

¹⁹ [1996] 1 R.C.S. 963 [*Alberta*].

²⁰ L.R.C. (1985), c. E-15.

²¹ L.R.C. (1985), c. 1 (5^e supp.).

²² [1998] R.D.F.Q. 77, 81.

²³ *Alberta, supra*, note 19.

²⁴ [2003] O.R. (3rd) 161 (Ont. C.A.).

²⁵ *Giguère, supra*, note 4.

garantie permettant au gouvernement de récupérer les sommes dues au percepteur des taxes. Une fois l'avis reçu, les fonds ne deviennent jamais la propriété du débiteur. La Cour d'appel d'Ontario s'exprime ainsi :

[12] [...] In essence s. 317(3) provides a form of garnishment enabling the federal government to intercept monies owed to tax debtors. Once a notice to pay is served, the funds acquired thereafter never become the property of the tax debtor.

[13] The money in the hands of the creditors of the tax debtor are not just any funds due to any tax debtor. The tax debtor is a conduit for the transmission of tax collected by it for the CCRA. The creditors of the tax debtor are the instrument by which the debtor transmits the tax he was required to collect to the CCRA. See by analogy RE Giguere (1998) 2 C.B.R. (4th) 292 at 298, appeal dismissed at [2001] J.A. # 4825.

[39] Dans cette affaire, la Cour d'appel de l'Ontario prend appui sur l'arrêt de la Cour suprême *Alberta*²⁶ pour supporter son interprétation. Or, tel que déjà mentionné, cet arrêt est basé sur des faits survenus avant les modifications à la *LFI* de 1992, par lesquels le législateur a clairement indiqué que les créances fiscales sont des créances ordinaires, sauf en ce qui concerne les exceptions spécifiquement mentionnées au paragraphe 86(3) *LFI*. De plus, elle réfère par analogie à l'arrêt de notre Cour dans *Giguère*²⁷. Toutefois, il n'est nullement question de la différence fort importante qui existe, en vertu de la *LFI*, entre une fiducie présumée et une fiducie réelle.

[40] Comme le souligne ma collègue la juge Duval-Hesler, dans l'arrêt 9083-4185 *Québec inc.*²⁸, les modifications apportées à la *LFI*, en 1992, visaient à rétablir un certain équilibre entre les créanciers et, particulièrement, à réduire les priorités de la Couronne :

[33] La *LFI* a donc été modifiée en 1992 pour pallier à cette réalité économique, rétablir un certain équilibre entre les divers créanciers de l'entité en faillite et mobiliser ces derniers en vue d'une réalisation et distribution efficaces de l'actif de la débitrice.

[34] Il est opportun, dans le présent cas, d'examiner les circonstances qui ont entouré cette réforme et de prendre connaissance des débats des Communes.

[35] Ces débats décrivent un des objectifs de la réforme de la *Loi sur la faillite et d'insolvabilité* entreprise en 1991 comme étant celui de réduire les priorités de la Couronne en cas de faillite :

²⁶ *Alberta, supra*, note 19.

²⁷ *Giguère, supra*, note 4.

²⁸ 9083-4185 *Québec inc.*, *supra*, note 8, paragr. 33-36.

Un autre objectif de la réforme est l'établissement d'un nouvel équilibre des droits qui touchera les éléments suivants : les droits des fournisseurs impayés; la priorité de la Couronne; et les faillites personnelles.

[...]

Nous avons également pris des mesures pour réduire les priorités de la Couronne, une des injustices les plus flagrantes de l'actuelle loi sur la faillite. (soulignements dans l'original)

[36] Cette préoccupation de réduction des priorités de la Couronne pour rétablir un certain équilibre entre la Couronne et les autres créanciers demeurera constante tout au long des débats parlementaires :

Le deuxième élément important de ce projet de loi, c'est que le gouvernement du Canada, l'État, ne se place pas en position prioritaire, mais au même rang que les créanciers non garantis dans tous les cas, sauf pour les retenues d'impôt et d'assurance-chômage qui sont dues.

Je crois que c'est un changement important et très opportun car, je le répète, ces fournisseurs et ces créanciers non garantis auront désormais une chance de recouvrer une partie de l'argent qu'ils auront investi dans une entreprise alors que, auparavant, l'État ou l'imposant gouvernement fédéral avait la priorité et s'assurait d'être servi en premier. (soulignements dans l'original)

[RÉFÉRENCES OMISES]

[41] Le SMRQ fait également référence à une décision de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Wa-Bowden Real Estate Reports Ltd. c. Canada [Wa-Bowden]*²⁹. Le juge Sarchuk s'exprime ainsi :

5. [TRADUCTION] Le libellé des paragraphes pertinents n'est pas ambigu. [...] Le paragraphe 317(3) indique que, sur signification de l'ordre de payer à la partie recevant l'ordre (soit l'appelante, en l'espèce) qui est débitrice d'une somme au débiteur fiscal (Mid Canada), la somme devient la propriété de Sa Majesté du chef du Canada. Le paragraphe 317(3) précise en outre que l'application de cette disposition est assujettie à la Loi sur la faillite et l'insolvabilité (la "Loi sur la faillite"). Cette disposition a été interprétée dans un certain nombre de cas comme signifiant que, lorsqu'une somme est, avant la date de la faillite, due immédiatement, cette somme est assujettie à l'application de la Loi, mais, lorsque l'ordre de payer est signifié après la date de la faillite ou lorsque la somme en cause n'était pas, avant la date de la faillite, due immédiatement, tout argent autrement payable dans ces deux derniers cas n'est pas disponible pour l'intimée.

²⁹ [1997] G.S.T.C. 49 (T.C.C. Man.) [*Wa-Bowden*].

6. [TRADUCTION] Je suis convaincu que toute somme due par l'appelante à Mid Canada au moment de la signification de l'ordre de payer est devenue la propriété du ministre le 19 décembre 1991 et n'était plus la propriété du débiteur fiscal. Il s'ensuit donc que, à la date de la faillite, soit le 20 décembre 1991, la propriété ayant déjà été transmise, l'argent autrement payable au débiteur fiscal (Mid Canada) ne faisait pas partie du patrimoine de Mid Canada. Je suis tout aussi convaincu que, en raison de ce transfert de la propriété, l'ordre de payer établi par le ministre à l'égard de l'appelante avait préséance sur la faillite et n'en faisait pas partie et que, par conséquent, il n'était pas assujéti à un sursis des procédures découlant de l'application de la Loi sur la faillite.

[RÉFÉRENCES OMISES]

[42] Comme c'était le cas dans l'arrêt *Alberta*³⁰, le juge Sarchuk, dans l'affaire *Wa-Bowden*³¹, n'analyse pas l'effet du paragraphe 70(1) *LFI* ni celui du paragraphe 86(1) *LFI*, par lesquels le législateur exprime clairement sa volonté que les créances de Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province prennent rang comme réclamations non garanties.

[43] D'ailleurs, le juge Letarte, dans l'arrêt *Giguère*³², traite tant de l'arrêt *Alberta*³³ que de la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Wa-Bowden*³⁴ et il écarte ainsi ces décisions :

[26] Le ministre invoque, au soutien de sa position, l'interprétation faite par les tribunaux de l'article 317(3) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Cette loi comporte une disposition semblable à l'article 15 *L.M.R.* La Cour suprême, dans l'affaire *Treasury Branches of Alberta c. Ministre du Revenu national du Canada*, a conclu que la Couronne, aux termes de l'article 317 *L.T.A.*, avait priorité sur les cessionnaires de créances parce que les cessions de créances n'emportent pas une propriété absolue des créances. Comme l'article 317 *L.T.A.* donne explicitement priorité à la Couronne sur toute autre garantie, le débat a surtout porté sur la nature de la cession de créance et non sur le droit de la Couronne. Selon la majorité des juges de la Cour suprême, la cession de créance est une garantie et est donc visée par la dernière partie de la disposition conférant priorité à la Couronne.

[27] La seule décision prononcée dans un contexte de faillite émane de la Cour fédérale de l'impôt dans l'affaire *Wa-Bowden Real Estate Reports Ltd. c. Canada*. Selon cette décision, dès le moment de la réception de l'avis, les biens cessent de faire partie du patrimoine du failli et le syndic n'en est donc pas saisi. Dans cette décision, le tribunal ne discute cependant pas de la portée de l'article 70 *L.F.I.* et, plus particulièrement, du passage suivant lequel seules sont

³⁰ *Alberta, supra*, note 19.

³¹ *Wa-Bowden, supra*, note 29.

³² *Giguère, supra*, note 4, paragr. 26 et 27.

³³ *Alberta, supra*, note 19.

³⁴ *Wa-Bowden, supra*, note 29.

exemptes du sursis les procédures qui sont complètement réglées par un paiement au créancier.

[RÉFÉRENCES OMISES]

[44] À mon avis, on ne peut retenir les prétentions du SMRQ que l'avis du ministre, expédié à la Banque en vertu de l'article 15 *LMR*, constitue une revendication qui cristallise la charge flottante qu'est la fiducie présumée et fait en sorte que le ministre devient propriétaire des sommes détenues au compte, et ce, sans qu'il y ait eu paiement. Cette interprétation me semble en effet contraire à l'intention du législateur qui a voulu s'assurer que seuls les biens réellement sortis du patrimoine d'un débiteur avant la date de la faillite puissent en être exclus. Il me paraît, entre autres, que le paragraphe 67(2) *LFI* est particulièrement révélateur de cette intention. En effet, par cette disposition le législateur précise spécifiquement que les biens du failli, qui sont détenus dans une fiducie créée par le seul effet de la loi, ne peuvent être considérés détenus dans une fiducie et, partant, être exclus de la faillite.

[45] En résumé, puisque l'avis de l'article 15 *LMR* est une « autre procédure » au sens de l'article 70 *LFI*, il est nécessaire, pour que la *LFI* n'ait pas priorité, que le paiement ait été complété avant la date de la faillite³⁵. En l'espèce, un tel paiement n'avait pas eu lieu et les montants dus au ministre se trouvaient dans une fiducie présumée à la date de la faillite. En outre, ils étaient détenus avec d'autres sommes de diverses provenances; il n'y avait donc pas de fiducie réelle. En conséquence, le paragraphe 67(2) *LFI* trouve application et les sommes détenues par la Banque sont des biens de la débitrice faillie.

[46] En terminant sur cette question, les parties conviennent que le juge de première instance aurait dû reconnaître que la somme de 26 907,32 \$ était due par la débitrice à titre de retenues à la source puisque l'alinéa 86(3)c) *LFI* prévoit une exception à l'application de l'article 70 *LFI* pour ces montants. Il y a donc lieu de faire droit à l'appel sur cette question.

LES DÉPENS

[47] Le syndic demande à la Cour d'adjuger les dépens sur la base avocat client (ce qui inclut les honoraires extrajudiciaires), et ce, peu importe le sort de l'appel. Il plaide que ce pourvoi soulève, pour le SMRQ, une question de principe qui n'a rien à voir avec les faits particuliers du présent dossier. Le syndic soutient que le SMRQ a refusé toute proposition de règlement afin de faire trancher la question par la Cour d'appel et, éventuellement, par la Cour suprême. Afin d'éviter de multiplier les procédures en présentant une demande de provision pour frais, le syndic est d'avis qu'il est préférable que des dépens lui soient attribués sur la base avocat client.

³⁵ *Giguère, supra*, note 4; voir aussi *Perras*, note 10; *De Coster c. Jos. O. Gauthier Itée*, note 12; *Lessard c. Truchon*, note 13.

[48] Le SMRQ plaide, pour sa part, que cette demande est mal fondée. Le débat porté devant la Cour n'est pas futile. Si le syndic n'a pas gain de cause, la masse des créanciers paiera, mais avec l'argent appartenant à l'État. En outre, si la Cour rejette le pourvoi et accède à la demande du syndic à l'égard des dépens, les contribuables seront doublement pénalisés.

[49] Le syndic a raison de prétendre que le SMRQ plaide ici une question de principe. Cela rendait impossible tout règlement du dossier. Le SMRQ a d'ailleurs refusé le paiement de 26 907,32 \$ que le syndic offrait pour les sommes dues à titre de retenues à la source.

[50] En conséquence, il y a lieu de faire droit en partie à la demande du syndic et de lui accorder, outre les dépens, 5 000 \$ à titre d'honoraires spéciaux.

[51] Pour ces motifs, je propose d'accueillir en partie le pourvoi à la seule fin de déclarer que les fonds de 26 907,32 \$, détenus par la Banque au compte de la débitrice, ne constituent pas des actifs de la faillite et d'ordonner à la Banque de remettre ce montant à l'appelant, avec dépens contre ce dernier, sauf en ce qui concerne le cahier des sources produit hors délai. L'appelant devra en outre payer des honoraires spéciaux de 5 000 \$ en faveur du syndic, puisque ce dernier a offert par écrit, dès la première instance, de remettre ces déductions à la source.

JULIE DUTIL J.C.A.