

Rédactrice : Vivien Morgan, JD

Volume 27, numéro 4, avril 2019

La rectification est permise

Le cas *Crean* (2019 BCSC 146) est le plus récent à porter sur la doctrine de rectification à la suite des décisions similaires de la Cour suprême du Canada (CSC) dans les affaires *Groupe Jean Coutu* (2016 CSC 55) et *Hôtels Fairmont Inc.* (2016 CSC 56). La rectification a été permise dans le cas *Crean*.

Les faits de l'affaire *Crean* sont simples. Deux frères détenaient chacun la moitié d'une société de pompes funèbres (Sodex) et voulaient regrouper toutes les actions au nom d'un des frères. Ils ont signé un accord de principe (AP) stipulant que l'opération produirait un gain en capital pour le frère cédant, et pris les mesures suivantes : 1) le frère cessionnaire a transféré ses actions de Sodex dans une société nouvellement constituée (Spor) et 2) le cédant a vendu ses actions de Sodex à Spor aux termes d'une convention de rachat d'actions (CRA). Spor, qui était détenue en propriété exclusive par le cessionnaire, est donc devenue la seule actionnaire de Sodex, le résultat visé. Cependant, étant donné qu'un lien de dépendance unissait le cédant et Spor, et que Spor et Sodex étaient liées après l'opération, Spor a été réputée avoir payé un dividende au cédant en vertu du paragraphe 84.1(1).

Quand ils ont pris connaissance de cette conséquence fiscale inattendue, les frères ont demandé une rectification de la CRA et du billet à ordre connexe afin de procéder plutôt à une vente directe des actions de Sodex du cédant au cessionnaire, une opération qui permettait d'éviter le dividende réputé, et à une vente subséquente des actions de

Sodex du cessionnaire à Spor. La prétention des requérants était simple : la CRA ne reflétait pas leur accord réel, comme le prouvait la vente directe envisagée par l'AP. Les frères ont dit que la responsabilité pour cette déclaration erronée devrait échoir à leur conseiller fiscal; la Couronne a répliqué que la seule erreur était le défaut des frères de tenir compte du paragraphe 84.1(1).

En rendant sa décision, la Cour a donné un aperçu du principe de rectification. Elle a réitéré qu'une [traduction] « intention commune continue » d'en arriver à un résultat fiscal particulier, sans plus, ne suffisait plus à la suite des cas *Jean Coutu* et *Hôtels Fairmont*. Maintenant, un requérant doit disposer de preuves claires et convaincantes d'un accord préalable dont les modalités sont « déterminées et déterminables » pour avoir droit à une rectification.

Notamment, la Cour a aussi examiné la décision de la CSC dans le cas *AES* (2013 CSC 65), où les requérants ont soutenu que si une erreur dans un instrument juridique était imputable au conseiller professionnel d'un contribuable et que l'opération prévue était autrement déterminable, un tribunal devait remédier à l'erreur conformément aux intentions des parties. Même si l'arrêt *AES* avait été rendu avant les affaires *Jean Coutu* et *Hôtels Fairmont*, la Cour a considéré que le cas *AES* demeurait un élément de droit valable et, aux yeux de la Cour, allait dans le sens du cas *Jean Coutu*, qui maintenait que la doctrine de rectification reformulée ne se limitait pas aux erreurs matérielles et pourrait aussi combler les lacunes entre un instrument juridique et les intentions véritables des parties en interposant certaines mesures. Les cas *AES* et *Jean Coutu* ont été examinés au titre du Code civil du Québec, mais la Cour les a reçus en tant que sources convaincantes et a cité la prise de position de la CSC dans les affaires *Jean Coutu* et *Hôtels Fairmont*, soit que les principes et les résultats de rectification de la common law et du droit civil des provinces convergeaient.

La Cour a ensuite voulu savoir si la demande des requérants satisfaisait aux quatre conditions préalables à la rectification. Premièrement, elle a vérifié s'il y avait une entente préalable « déterminée et déterminable ». Les requérants ont soutenu que l'AP était l'accord préalable et montrait clairement leur intention d'exécuter une vente directe. Une vente indirecte avait finalement eu lieu, mais les requérants ont rejeté la responsabilité de ce manque de concordance sur leur conseiller fiscal; celui-ci a témoigné qu'il avait mal représenté les intentions véritables des parties dans la CRA. La Couronne a rejeté cette explication, qu'elle a qualifiée d'intéressée, et dit qu'il n'y avait tout simplement aucune preuve d'une entente préalable qui laissait envisager une vente directe, soulignant que l'AP ne faisait aucune

Dans ce numéro

La rectification est permise	1
ARC : Surplus après ajustement de l'impôt étranger	2
Projet de règlement des États-Unis : Réduction de l'impôt sur le GILTI provenant d'activités canadiennes	4
Le jugement Stewart : Échec d'un projet de vérification de l'ARC	5
L'ARC sur le critère de « la totalité ou la presque totalité » appliqué à un RPAM	7
Changement d'utilisation par un locataire : Quelles sont les conséquences sur la TPS pour le propriétaire?	8
Le budget fédéral de 2019 : Prix de transfert	9
Incertitude potentielle quand les gains en capital sont assujettis aux règles relatives à l'impôt sur le revenu fractionné	11
Nouveautés à la Cour de l'impôt	13

référence expresse à cette intention. Devant cette ambiguïté, la Cour a procédé à une analyse contextuelle et téléologique de l'AP et conclu qu'on y trouvait une suite de mesures déterminées et déterminables qui laissaient envisager une vente directe.

Deuxièmement, la Cour a vérifié si l'AP était en vigueur au moment de la signature de la CRA, afin de déterminer si les requérants partageaient une intention commune continue. Étant donné que la Cour avait auparavant maintenu que l'AP laissait envisager une vente directe, elle a dû déterminer pourquoi la CRA avait échoué à donner corps à cette intention. Les deux parties ont tenu le conseiller fiscal des requérants responsable de cette discordance, mais ils n'étaient pas d'accord quant à la nature de l'erreur. Alors que les requérants ont peint l'erreur comme une confusion de noms (soit que Spor, et non le frère cessionnaire, a été nommée par erreur dans la CRA), la Couronne a maintenu que la vraie erreur était le défaut du conseiller fiscal de comprendre les conséquences d'une vente indirecte. Encore une fois, la Cour s'est rangée à l'avis des requérants, et sa décision a été éclairée par la preuve qu'on lui a présentée. Les requérants avaient prouvé la nature de leur entente véritable et de l'erreur au moyen d'affidavits et du témoignage de leur conseiller fiscal; la Couronne n'a pas contesté une partie de ces preuves.

Troisièmement, la Cour devait déterminer si la CRA allait à l'encontre de l'AP et s'est basée sur le témoignage du conseiller fiscal des requérants, qui a avoué s'être trompé dans sa présentation de l'AP. Le fait que les requérants ont presque immédiatement signalé l'erreur à l'ARC a, de l'avis de la Cour, étayé encore davantage sa conclusion quant à la discordance entre l'AP et la CRA.

Quatrièmement, la Cour a conclu qu'on pouvait modifier la CRA en remplaçant le nom de Spor par celui du frère cessionnaire, afin d'effectuer l'opération conformément à l'AP.

En conséquence, la Cour a accueilli la demande des requérants et rectifié la CRA pour donner lieu à une vente directe des actions de Sodex du cédant au cessionnaire. La Cour a en outre ajouté la vente subséquente des actions de Sodex du cessionnaire à Spor afin de rendre exécutoire la totalité de l'entente entre les requérants, qui prévoyait que Spor détiendrait au bout du compte toutes les actions de Sodex. La Cour a confirmé que sa décision respectait les considérations générales sous-jacentes à la rectification, ainsi que l'intention anti-évitement du paragraphe 84.1(1).

L'arrêt *Crean* est une bonne nouvelle pour les contribuables, qui pourraient autrement avoir cru que les cas *Jean Coutu* et *Hôtels Fairmont* avaient resserré la doctrine de rectification au point de la faire disparaître. Mais surtout, le cas *Crean* montre bien qu'il est possible que la doctrine de rectification remédie à des erreurs autres que matérielles. Les cas *Jean Coutu* et *AES* ont ouvert cette porte, mais *Crean* est la première décision de common law publiée qui applique

une rectification dans un tel cas et qui interpose une étape additionnelle dans l'opération pour s'assurer de sa concordance avec l'accord véritable entre les parties.

Le cas *Crean* met aussi en lumière l'importance de bien documenter les intentions des contribuables avant l'exécution d'un instrument transactionnel et indépendamment de celui-ci : n'eût été l'AP, les requérants de l'affaire *Crean* n'auraient eu aucun recours pour faire rectifier l'erreur de leur conseiller fiscal. Il importe de noter que le cas *Crean* ne fait pas autorité quant à la proposition voulant que les parties puissent, dans un accord préalable, préciser une intention d'effectuer une opération neutre sur le plan fiscal pour se mettre à l'abri de résultats fiscaux défavorables. Les cas *AES* et *Jean Coutu* clarifient qu'une telle intention est trop générale pour invoquer la compétence en équité de la Cour d'accorder une rectification. En résumé, l'intention commune déterminée dans le cas *Crean* était celle d'une vente directe; le fait que l'AP précisait qu'un des frères allait constater un gain en capital ne faisait qu'indiquer à la Cour qu'une cession directe était prévue.

Au bout du compte, l'arrêt *Crean* est instructif parce qu'il montre le type de comportement qu'un tribunal pourrait interpréter comme une preuve de la véracité de l'entente préalable des contribuables. Contrairement aux cas *Jean Coutu* et *Hôtels Fairmont*, les requérants dans l'affaire *Crean* n'ont pas attendu une vérification pour relever certaines conséquences fiscales défavorables avant de s'adresser à un tribunal; ils ont plutôt fait une demande de rectification et informé l'ARC dès qu'ils ont découvert l'erreur.

Malgré ce qui précède, l'issue de l'affaire *Crean* est, au mieux, préliminaire. Puisque le raisonnement derrière certaines des conclusions de la Cour est plutôt mince, l'arrêt *Crean* ne crée pas de directives claires et convaincantes pour l'application des principes juridiques sous-jacents à la rectification. Cette ambiguïté est largement due au fait que la Cour se base sur le dossier de preuve pour sa décision; il est difficile d'évaluer la valeur de précédent de l'arrêt, puisque ces preuves n'ont pas été examinées de manière exhaustive. Même si l'arrêt *Crean* confirme que la rectification demeure une solution valable en cas de conséquences fiscales défavorables attribuables à des mesures transactionnelles erronées, sa valeur et son intérêt pour les contribuables restent à déterminer.

Milan Vukovic

Thorsteinssons LLP, Toronto

ARC : Surplus après ajustement de l'impôt étranger

Dans une récente décision anticipée en matière d'impôt (2017-0729431R3, 2018), l'ARC confirme que le solde du

surplus exonéré d'une société étrangère affiliée contrôlée (SEAC) n'augmente que du montant de l'impôt payé en trop par suite de l'ajustement à la baisse théoriquement apporté au prix de transfert par une administration fiscale étrangère. L'ARC précise que si l'ajustement étranger n'entraîne pas de sortie de trésorerie pour la SEAC, la diminution de ses gains exonérés (par suite de la réduction de son revenu imposable en vertu de la législation fiscale étrangère) est compensée par une augmentation des gains exonérés qui correspond au montant conservé par la SEAC. Par conséquent, l'augmentation des gains exonérés de la SEAC ne dépasse pas le montant de ses impôts payés en trop de l'année antérieure, ses gains n'étant pas touchés par ailleurs. La décision de l'ARC résume l'incidence des ajustements apportés au prix de transfert par l'administration étrangère sur le calcul du surplus.

La décision porte sur le cas d'une société canadienne imposable (Parentco) qui possède la totalité des actions d'une SEAC ainsi que d'une filiale canadienne (Canco). La SEAC est résidente du pays A et reçoit, de parties avec et sans lien de dépendance avec elle, des honoraires en échange de services; ces honoraires sont considérés comme un « revenu provenant d'une entreprise exploitée activement » dans le pays A. Canco reçoit également des honoraires en échange de services de parties avec et sans lien de dépendance avec elle.

Canco et la SEAC ont soumis une demande bilatérale d'arrangement préalable en matière de prix de transfert (APP) afin d'instaurer une méthodologie appropriée d'établissement des prix de transfert dans le cadre des opérations intersociétés; les deux sociétés ont été admises au programme d'APP.

L'ARC a émis à l'endroit de Canco des avis de nouvelle cotisation pour certaines années d'imposition en s'appuyant sur le fait qu'une partie des honoraires reçus par la SEAC en échange de services aurait dû être reçue par Canco; les honoraires de Canco n'étaient donc pas suffisamment élevés sous l'angle des prix de transfert. Canco s'est opposée aux avis de nouvelle cotisation et a également cherché à obtenir un allègement de la double imposition auprès des autorités compétentes en vertu de la procédure amiable (PA).

Par suite des ajustements de l'APP et du règlement de la PA, le revenu imposable de Canco a augmenté en conséquence des ajustements apportés au prix de transfert, et le revenu imposable de la SEAC s'est trouvé réduit dans le pays A. La SEAC avait auparavant payé dans le pays A l'impôt auquel était assujéti ce revenu. L'administration fiscale du pays A devait donc rembourser à la SEAC l'impôt payé en trop du fait de la réduction de son revenu.

En vertu tant du règlement de la PA que des ajustements de l'APP, la SEAC ne dédommage pas Canco pour les ajustements apportés au prix de transfert et n'est d'ailleurs

pas tenue de le faire. La SEAC propose une opération de déclaration et de versement de dividende à Canco visant à distribuer la totalité, ou presque, des bénéfices non distribués de la SEAC, comme l'exige la politique de dividende du groupe de sociétés.

En général, en vertu des règles fiscales, les gains exonérés englobent les gains de l'année, tirés d'une entreprise exploitée activement par une société étrangère affiliée (SEA) dans un pays désigné (sous-alinéa d)(i) de la définition de « gains exonéré », au paragraphe 5907(1) du Règlement de l'impôt sur le revenu [RIR]). Les gains d'une SEA incluent le revenu ou le bénéfice tiré d'une entreprise exploitée activement pour l'année, calculé conformément à la législation fiscale du pays de résidence de la société affiliée, dans le cas où la SEA est tenue par cette législation de calculer son revenu imposable (sous-alinéa a)(i) de la définition de « gains », au paragraphe 5907(1) du RIR). L'alinéa f) du paragraphe 5907(2) du RIR exige généralement que les comptes de surplus d'une SEA reflètent toute recette, tout revenu ou tout bénéfice réel qui n'est pas constaté en vertu de la législation fiscale du pays étranger.

Selon l'ARC, lorsque l'ajustement apporté au prix de transfert réduit le revenu imposable de la SEAC dans le pays A, il donne lieu à une réduction correspondante des gains de la SEAC (selon la définition du sous-alinéa 5907(1)a)(i) du RIR). L'ARC précise également dans sa décision que, si le montant de l'ajustement apporté au prix de transfert est retenu par la SEAC mais n'entre pas dans le calcul de son revenu imposable dans le pays A (c'est-à-dire que le prix de transfert subit un ajustement à la baisse auquel ne correspond aucune sortie de trésorerie), ce montant est réintégré aux gains de la SEAC. Ledit montant représente la somme réalisée et non distribuée par la SEAC qui est exclue du revenu aux fins fiscales du pays étranger (alinéa 5907(2)f) du RIR). De plus, l'ARC indique que les impôts de l'année antérieure payés en trop par la SEAC, en raison de l'ajustement du prix de transfert, augmentent les « gains » de cette dernière (alinéa 5907(1)a) du RIR). En conséquence, le seul changement net que subit le surplus exonéré de la SEAC à la suite de l'ajustement est une hausse égale aux impôts payés en trop que le pays A rembourse à la SEAC.

Si l'on en juge par la décision de l'ARC, l'exemple hypothétique suivant résume les changements qu'enregistre le surplus exonéré par suite des ajustements de l'APP et du règlement de la PA : si le surplus exonéré de la SEAC avant les ajustements de l'APP et le règlement de la PA est de 10 000 \$ et que l'administration fiscale du pays A émet un avis de nouvelle cotisation en vertu duquel le revenu imposable de la SEAC diminue de 2 000 \$ et son impôt à payer, de 500 \$ (ce qui correspond aux ajustements de l'APP et au règlement de la PA), le surplus exonéré de la société

augmente de 500 \$ (pour s'établir à 10 500 \$) par suite des ajustements de l'APP et du règlement de la PA, hausse égale au remboursement des impôts payés en trop.

Marlene Cepparo
KPMG LLP, Toronto

Projet de règlement des États-Unis : Réduction de l'impôt sur le GILTI provenant d'activités canadiennes

Un règlement proposé récemment (*Treasury Regulation*, article 1.962-1(b)(1)(i)(B)(3); REG 104464 18) devrait éliminer, jusqu'en 2026, tout impôt américain substantiel sur les bénéfices non distribués (par attribution immédiate) d'une personne des États-Unis qui exploite activement une entreprise au Canada par l'intermédiaire d'une société canadienne ou non américaine. Après cette période, l'impôt des États-Unis devrait être sensiblement réduit pour certaines personnes des États-Unis et totalement éliminé, en vertu des dispositions de la loi actuellement en vigueur, pour les autres.

La *Tax Cuts and Jobs Act* (TCJA) de 2017 adoptée par les États-Unis contient une règle assujettissant à un impôt la part des bénéfices d'une société non américaine revenant à une personne des États-Unis qui excède 10 pour cent de la fraction non amortie du coût des actifs corporels utilisés dans l'entreprise. Cet excédent (le montant imposable) est le revenu mondial à faible taux d'imposition tiré d'actifs corporels (GILTI — *global intangible low-taxed income*), en vertu de l'article 245A du Code, mais l'appellation porte à confusion car la règle s'applique à toutes les entreprises, et non pas seulement à celles qui développent et exploitent des actifs incorporels. L'appellation n'est cependant pas incohérente : la notion de GILTI, telle qu'elle a été instaurée, réfute l'affirmation des autorités américaines selon laquelle la TCJA a intégré la territorialité au régime fiscal américain. (Voir « L'imposition territoriale aux États-Unis : Une promesse non tenue », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, mai 2018.)

L'impôt sur le GILTI ne s'applique que si l'entité est une société étrangère contrôlée (SEC) d'un actionnaire américain : une société non américaine est une SEC à l'égard de toute personne des États-Unis lorsque cette dernière possède au moins 10 pour cent de ses actions et que 50 pour cent ou plus des actions de l'entité sont collectivement la propriété de personnes des États-Unis.

Toutefois, la relation entre 1) le GILTI, 2) le choix exercé conformément à l'article 962 du Code et 3) les taux canadiens d'imposition des sociétés qui s'appliquent à une SEC qui est une société canadienne (Scan) exploitant une entreprise au Canada contrecarre l'impôt net américain si l'actionnaire est

1) une société américaine, 2) un citoyen américain qui n'est pas résident du Canada ou 3) un citoyen américain qui est résident du Canada (auquel cas la SEC devient une société privée sous contrôle canadien [SPCC]), et que la SPCC n'est pas admissible à la déduction accordée aux petites entreprises (DAPE) prévue à l'article 125 de la Loi.

Si l'actionnaire est un citoyen des États-Unis résident du Canada et que la SPCC a droit à la DAPE, l'impôt sur le GILTI s'applique mais dans le cadre du règlement proposé le 4 mars 2019, ce qui devrait éliminer l'impôt en totalité ou en grande partie jusqu'en 2026 à tout le moins.

Supposons que Scan, qui appartient à une société américaine, ait un GILTI de 100 \$ et paie 27 pour cent d'impôt au Canada; la société américaine ne paie pas d'impôt américain sur le GILTI : elle inclut les 100 \$ dans le calcul de son revenu américain mais bénéficie d'une déduction de 50 pour cent en vertu de l'article 250 du Code (déduction qui passera à 37,5 pour cent en 2026) et paie un impôt sur le GILTI de 10,50 \$: $21\% \times (100 - 50)$, diminués d'un crédit de 21,50 \$ (dont le maximum est de $80\% \times 27$ \$). L'impôt américain net est donc nul, et il devrait également n'y avoir aucun impôt américain sur la distribution ultérieure des 73 \$ à une société américaine (quoique le taux canadien de retenue d'impôt à la source de 5 pour cent, réduit par la convention, soit probablement ignoré).

Si l'actionnaire de Scan est un particulier américain, les règles sont différentes, bien qu'un choix prévu par l'article 962 du Code rende les résultats plus semblables. Supposons que Scan appartienne à un résident de la Floride (qui n'est assujéti à aucun impôt étatique sur le revenu des particuliers), dont le revenu se situe dans la tranche d'impôt fédéral américain des particuliers la plus élevée. L'impôt des États-Unis est de 27 \$ ($(100 - 27) \times 37\%$) (il peut également y avoir un impôt américain de 3,8 pour cent relatif aux soins de santé); l'impôt des États-Unis n'augmente pas lors de la distribution, mais une retenue d'impôt à la source canadienne de 15 pour cent (réduite par convention) s'applique. Un choix prévu par l'article 962 du Code permet au particulier de calculer l'impôt des États-Unis selon les règles qui s'appliquent aux sociétés américaines, sauf pour ce qui est de la déduction de 50 pour cent que prévoit l'article 250 du Code. L'impôt des États-Unis est donc nul : $21\% \times 100$ \$, diminués d'un crédit pouvant atteindre $80\% \times 27$ \$. Mais si les 73 \$ de revenu après impôt sont distribués aux différents actionnaires, l'impôt des États-Unis s'applique, soit 20 pour cent (auxquels s'ajoute l'impôt des États-Unis de 3,8 pour cent relatif aux soins de santé), comme si une société actionnaire américaine versait un revenu après impôt, dans le scénario de référence décrit ci-dessus, à un particulier actionnaire américain. L'intégralité de la retenue d'impôt à la source canadienne de 15 pour cent donnera sans doute droit à un crédit.

Si Scan appartient à un citoyen américain résident du Canada (Scan est une SPCC mais n'a pas droit à la DAPE), les résultats, sans le choix prévu à l'article 962, seront les mêmes qu'au paragraphe précédent, soit 27 \$ d'impôt américain. Mais un problème plus important survient dans l'éventualité du versement d'un dividende, notamment si le particulier émigre du Canada préalablement à la distribution. Si toutefois le particulier effectue le choix prévu à l'article 962, l'impôt qu'il devra payer sera le même que celui d'un particulier américain : aucun impôt au départ, mais un impôt global beaucoup plus élevé s'il y a ultérieurement versement de dividende, situation qui peut être aggravée advenant l'émigration du Canada préalablement à la distribution.

Quatre situations doivent également être envisagées si un actionnaire citoyen des États-Unis est résident du Canada et que Scan ou la SPCC a droit à la DAPE. Supposons que le taux d'imposition qui s'applique aux petites entreprises soit de 12 pour cent :

- 1) Si le particulier n'exerce pas le choix prévu à l'article 962, l'impôt américain sera de 32,60 \$ ($100 \$ - 12 \$ \times 37 \%$) (auxquels s'ajoutera l'impôt américain relatif aux soins de santé); toutefois, si un montant est versé ultérieurement sous forme de dividende, il ne sera pas assujéti à l'impôt américain, mais il fera l'objet d'une retenue d'impôt à la source canadienne dont l'intégralité pourra sans doute donner droit à un crédit.
- 2) Si le particulier exerce le choix prévu à l'article 962, en vertu des dispositions de la loi actuellement en vigueur, l'impôt américain immédiat s'établit à 11,40 \$: ($100 \$ \times 21 \%$) diminués d'un crédit de 9,60 \$ ($80 \% \times 12 \$$). Les dispositions fiscales américaines ramènent le montant imposable de 88 \$ à 76,60 \$ lors d'une distribution ultérieure.
- 3) Si le choix prévu à l'article 962 est exercé et que le règlement projeté est promulgué, l'article 250 permettra une déduction de 50 pour cent jusqu'en 2026, et l'impôt américain actuellement en vigueur sera en grande partie éliminé : $21 \% \times (100 \$ - 50 \$)$, diminués d'un crédit de 9,60 \$ ($80 \% \times 12 \$$). L'impôt net sera de 0,90 \$, mais les conséquences fiscales de la distribution décrites ci-dessus se concrétiseront. Après 2025, la déduction prévue à l'article 250 sera ramenée à 37,5 pour cent et l'impôt américain passera de 0,90 \$ à 3,53 \$: $21 \% \times (100 \$ - 37,50 \$)$, diminués d'un crédit de 9,60 \$ ($80 \% \times 12 \$$).

Résultat : jusqu'en 2026, s'il est promulgué, le règlement proposé devrait mettre à l'abri de la totalité ou presque de l'impôt fédéral américain sur le GILTI tout actionnaire américain d'une société canadienne en exploitation — que la Scan soit ou non une SPCC ayant droit à la DAPE. Après

2025, le règlement proposé prévoit toujours une réduction très importante de l'impôt américain pour les actionnaires des États-Unis visés par les dispositions de la loi actuellement en vigueur — c'est-à-dire les citoyens des États-Unis qui sont résidents du Canada et dont la SPCC a droit à la DAPE.

Nathan Boidman

Davies Ward Phillips & Vineberg S.E.N.C.R.L., s.r.l., Montréal

Le jugement Stewart : Échec d'un projet de vérification de l'ARC

La décision récente de la CCI dans l'affaire *Stewart* (2019 TCC 22) aura mis fin, espérons-le, à 18 ans d'épreuve pour deux contribuables aux prises avec un projet de vérification de l'ARC.

En 2000, Alan et Cindy Stewart, un couple marié, se sont vu offrir une occasion d'investissement visant le développement d'un parc de maisons mobiles sur un lopin de terre à proximité d'Edmonton. Ils devaient, pour participer, acquérir une créance hypothécaire sur le terrain — un « placement admissible » pour un REER autogéré.

Les Stewart possédaient et exploitaient un modeste site de camping et un restaurant que fréquentaient des travailleurs de la construction. Alan était soudeur et avait acquis de l'expérience dans les champs pétrolifères. Les Stewart connaissaient bien les activités d'exploitation pétrolière et gazière de la région où devait être établi le parc de maisons mobiles, et l'occasion d'affaires leur paraissait intéressante à la lumière de projections financières réalistes. Après avoir consulté un avocat et obtenu confirmation de l'admissibilité de l'investissement à titre de placement REER, le couple a pris la décision de donner suite et d'établir des REER autogérés; les fonds de leurs REER réunis ont servi à prêter la somme de 79 500 \$ à une société contrôlée par les promoteurs, prêt garanti par des créances hypothécaires sur le terrain.

Au total, les promoteurs ont recueilli 7 millions de dollars auprès de 119 investisseurs, dont les Stewart. Les promoteurs ont acquis le terrain (moyennant 5 000 \$) et enregistré de manière appropriée 7 millions de dollars de créances hypothécaires auprès des investisseurs. Mais plutôt que de créer le parc de maisons mobiles, ils se sont éclipsés avec l'argent qu'ils ont transféré à l'étranger. Les Stewart de même que les autres investisseurs floués ont ainsi perdu tous les fonds qu'ils avaient investis; ils ont par la suite renoncé au recours collectif qu'ils avaient intenté contre les promoteurs, compte tenu de la faible probabilité que les fonds soient recouvrés.

Pour ajouter aux difficultés des Stewart, l'ARC a prétendu que les sommes volées devaient être incluses dans le revenu

personnel des contribuables. L'émission d'un avis de nouvelle cotisation à l'égard des Stewart a suivi en 2004 et des pénalités pour faute lourde leur ont été imposées, ce à quoi le couple a fait opposition. Environ six ans plus tard, en 2010, l'ARC a confirmé les avis de cotisation. Les Stewart ayant interjeté appel auprès de la CCI, leur dossier a été gardé en suspens jusqu'au procès, tenu en 2018.

L'ARC a proposé trois motifs envisageables d'inclusion des fonds REER volés dans le revenu des Stewart :

- 1) les Stewart avaient pris part à un stratagème destiné à leur donner accès aux fonds de leurs REER en franchise d'impôt par l'intermédiaire d'une entente accessoire et avaient donc perçu les sommes à titre de prestations imposables (paragraphe 146(8) de la LIR);
- 2) les REER des Stewart avaient servi à l'acquisition de biens pour une contrepartie d'une valeur supérieure à la JVM desdits biens, la différence devant être incluse dans le calcul de leur revenu (paragraphe 146(9)); ou
- 3) les droits enregistrés à l'égard du titre de propriété ne constituaient pas de véritables créances hypothécaires et n'étaient donc pas des placements admissibles, de sorte que la JVM des hypothèques devait être incluse dans le revenu des contribuables (paragraphe 146(10), paragraphe 207.04(1) qu'il remplace).

Pour ce qui est du premier motif, l'ARC a simplement supposé que les Stewart avaient agi de connivence avec les promoteurs et conclu une entente accessoire avec eux pour recouvrer les fonds de leur REER, sans toutefois produire une preuve quelconque de tels agissements ou d'une telle entente. La Cour a accueilli le témoignage non contesté des Stewart selon lequel « [traduction] ils étaient d'innocentes victimes de ce qui constituait en réalité une escroquerie ».

La Cour a également rejeté les deux autres motifs de l'ARC, faisant remarquer que le lopin de terre avait été dûment acquis, que les créances hypothécaires sur le terrain avaient été enregistrées de manière appropriée et que, pendant une courte période, certes, le promoteur avait disposé de fonds suffisants pour rembourser les prêts garantis par les hypothèques : en somme, les hypothèques avaient été acquises à leur JVM. Le fait que les fonds avaient été volés plutôt que de servir au but visé, le développement d'un parc de maisons mobiles, ne changeait pas la nature des créances hypothécaires ni ne diminuait rétroactivement leur JVM à l'acquisition.

Heureusement pour les Stewart, d'une certaine façon, les arnaqueurs qui se sont emparés de leurs économies REER ont fait preuve de diligence en s'assurant que toutes les formalités juridiques sous-jacentes à la fraude soient respectées de manière appropriée, faute de quoi l'un des autres motifs avancés aurait pu être retenu, si ce n'est les deux. En revanche, dans l'affaire *St. Arnaud* (2013 CAF 88),

qui mettait aussi en cause des contribuables escroqués de leurs économies REER, il a été conclu que lesdits contribuables n'avaient pas à payer l'impôt sur les sommes qui leur avaient été volées du fait que les fraudeurs avaient *négligé* de s'acquitter de toutes les formalités juridiques liées à l'émission des actions et que, par conséquent, la position de l'ARC quant à la cotisation, basée exclusivement sur le paragraphe 146(9), s'en trouvait affaiblie. Les affaires *Stewart* et *St. Arnaud* conjuguées nous incitent à nous demander s'il est approprié, du point de vue de la politique en matière d'impôt, de faire reposer l'obligation fiscale d'un contribuable sur l'attention que portent aux détails les coupables d'une fraude.

Question plus importante encore, l'on peut se demander pourquoi le cas s'est rendu jusqu'au jugement. L'ARC a supposé que les Stewart avaient participé en connaissance de cause à un dépouillement de REER — une manœuvre pour accéder aux fonds de leur REER en franchise d'impôt — au seul motif que les promoteurs avaient proposé le dépouillement de REER à d'autres contribuables. À proprement parler, il n'existait pas de preuve de leur intention de procéder à un dépouillement de REER ou de l'existence d'un tel dépouillement. L'ARC a néanmoins exigé des Stewart le paiement de l'impôt ainsi que de pénalités pour faute lourde, même s'il lui incombait de faire la preuve qu'une telle faute avait été commise.

La raison du litige ultime pourrait être en partie le fait que l'ARC s'est consacrée, au début des années 2000, à un projet de vérification visant à combattre les stratagèmes de dépouillement de REER et de FERR. Bon nombre de ces stratagèmes faisaient intervenir de prétendus investissements dans des entreprises inexistantes ou des acquisitions de biens à prix gonflé, et ils comportaient des ententes accessoires assurant le recouvrement d'une partie des fonds. Le projet de vérification a finalement donné lieu à l'émission d'avis de nouvelle cotisation à l'endroit d'un grand nombre de contribuables divers. Les appels en instance devant la CCI ont été suspendus — dont celui des Stewart, semble-t-il — afin que la question puisse être résolue de manière ordonnée grâce à l'utilisation de causes types. L'ARC a semblé ne pas être disposée ou habile à traiter l'affaire Stewart comme un cas unique, extérieur à un tel projet de vérification.

Les projets de vérification jouent un rôle utile en contribuant à l'uniformité du traitement auquel sont soumis les contribuables, mais ils semblent comporter un risque : celui que l'essentiel échappe à la vigilance. L'expérience des Stewart — dont l'épargne-retraite a été subtilisée, à la suite de quoi ils se sont employés pendant presque deux décennies à contester les impôts et les pénalités pour faute lourde que leur avait infligés un avis de nouvelle cotisation — est pour le moins imméritée et fait peur. On ne peut qu'espérer que l'affaire *Stewart* incite l'ARC à pousser

plus loin sa réflexion sur la gestion des projets de vérification et sur les litiges connexes.

Michael H. Lubetsky

Davies Ward Phillips & Vineberg LLP, Toronto

Matthias Heilke

Davies Ward Phillips & Vineberg S.E.N.C.R.L., s.r.l., Montréal

L'ARC sur le critère de « la totalité ou la presque totalité » appliqué à un RPAM

Une interprétation technique récente (IT) (2016-0651291E5, 24 janvier 2019) établit qu'un régime d'assurance maladie autogéré est admissible en tant que régime privé d'assurance maladie (RPAM) si la totalité ou la presque totalité (au moins 90 pour cent) des prestations versées par le régime au cours de l'année civile sont admissibles au crédit d'impôt pour frais médicaux (CIFM). Avant que le critère de « la totalité ou la presque totalité » ne devienne applicable le 1^{er} janvier 2015, tous les frais médicaux couverts en vertu d'un régime devaient être admissibles au CIFM pour que le régime soit admissible en tant que RPAM.

L'IT traite également de l'application de ce critère à un régime autogéré qui est composé de trois comptes de gestion santé (CGS) pour trois employés : le seuil de « la totalité ou la presque totalité » peut s'appliquer aux CGS, soit à l'ensemble des employés ou à chacun des employés séparément, selon les faits et les circonstances.

Un RPAM est défini au paragraphe 248(1); il s'agit d'un contrat ou d'un régime d'assurance qui couvre généralement les frais engagés par les employés pour des soins de santé et des soins médicaux qui sont admissibles au CIFM. Un RPAM peut être soit un régime géré par un assureur, soit un régime autogéré (c'est-à-dire géré par l'employé).

En général, un RPAM offre plusieurs avantages fiscaux, tant pour les employeurs que pour les employés. Un employeur peut généralement déduire de son revenu imposable une cotisation à un RPAM ainsi que ses frais administratifs. La cotisation de l'employeur au RPAM n'est pas un avantage imposable pour un employé (elle est exclue du revenu d'emploi au sous-alinéa 6(1)a)(i)). Une prestation reçue d'un régime n'est pas non plus imposable dans les mains de l'employé, et la cotisation d'un employé à un RPAM est admissible généralement en tant que frais médicaux pour le CIFM.

L'IT examine trois régimes d'assurance maladie du point de vue uniquement du critère de « la totalité ou la presque totalité » en présupposant que chaque régime satisfait à toutes les autres conditions d'admissibilité à un RPAM. Le premier régime considéré est un régime géré par un assureur. Selon l'ARC, dans ce régime, 92 pour cent de la cotisation de

l'employeur et 88 pour cent des demandes de prestations des employés sont liées à des frais qui sont admissibles au CIFM. Selon l'IT, le régime géré par un assureur est un RPAM parce qu'au moins 90 pour cent de la cotisation de l'employeur se rapporte à des frais qui sont admissibles au CIFM. L'ARC ajoute aussi que le pourcentage des prestations versées aux employés n'est pas pertinent parce que le régime est un régime géré par un assureur.

Le deuxième régime considéré est un régime autogéré en vertu duquel 93 pour cent des prestations versées aux employés pendant l'année civile sont admissibles au CIFM. Dans l'IT, il est affirmé que ce régime est aussi un RPAM parce qu'au moins 90 pour cent des prestations versées aux employés pendant l'année sont admissibles au CIFM. Ce régime diffère du régime géré par un assureur, parce que les prestations sont versées par l'employeur (plutôt que par un tiers assureur).

Le troisième régime est un régime autogéré dont on dit qu'il est composé de trois CGS pour trois employés (le régime de CGS). Les prestations versées pendant l'année civile pour chaque CGS sont décrites comme suit : pour l'employé A, 95 pour cent du total des prestations s'élevant à 4 200 \$ sont admissibles au CIFM (4 000 \$); pour l'employé B, 83 pour cent du total des prestations atteignant 3 900 \$ sont admissibles au CIFM (3 250 \$); et pour l'employé C, 96 pour cent du total des prestations se chiffrant à 4 425 \$ sont admissibles au CIFM (4 250 \$). Au total, 92 pour cent des 12 525 \$ de prestations sont admissibles au CIFM (11 500 \$). L'IT affirme qu'établir si le régime de CGS est un seul RPAM est une question de fait, parce qu'il n'est pas clair si les trois CGS forment un seul régime, ou si chaque CGS est un régime en soi. Si les trois CGS forment un seul régime, alors selon l'ARC, le régime considéré est un RPAM parce qu'au moins 90 pour cent des prestations versées aux employés pendant une année civile sont admissibles au CIFM (11 500 \$/12 525 \$ = 92 %). Cependant, si chaque CGS est un régime distinct, alors seulement deux des trois sont des RPAM (pour les employés A et C) parce que seuls ces deux régimes ont versé 90 pour cent ou plus de leurs prestations sur des frais admissibles.

Selon l'ARC, la répartition des plafonds de prestations n'est pas pertinente au critère du RPAM.

Georgina Tollstam

KPMG LLP, Toronto

Changement d'utilisation par un locataire : Quelles sont les conséquences sur la TPS pour le propriétaire?

En général, le propriétaire d'un immeuble examine ses propres activités pour déterminer le statut de l'utilisation de son immeuble en application de la Loi sur la taxe d'accise (LTA). Il est généralement considéré qu'un propriétaire (ou locateur) qui loue son immeuble à des fins commerciales effectue une fourniture imposable et donc exige la TPS/TVH sur le loyer, paie la TPS/TVH sur les achats liés à la fourniture, et demande des crédits de taxe sur les intrants (CTI). Dans certains cas, cependant, la détermination de l'utilisation d'un immeuble par son propriétaire peut dépendre de l'utilisation qu'en fait le locataire.

Dans l'affaire récente *Prima Properties (92) Ltd.* (2019 TCC 4), un propriétaire a fait l'objet d'une nouvelle cotisation, non parce qu'il avait effectué un changement d'utilisation de son immeuble, mais parce qu'un changement d'utilisation fait par le locataire a été attribué au propriétaire. Heureusement pour le propriétaire, la nouvelle cotisation a été établie après le délai de prescription normal de quatre ans; en vertu du paragraphe 298(4) de la LTA, il incombait au ministre de prouver que le propriétaire avait fait une présentation erronée attribuable à sa « négligence, inattention ou omission volontaire » dans sa déclaration pour la période de déclaration.

La CCI a statué que le ministre n'a pas présenté suffisamment de preuves pour démontrer qu'il y avait eu un changement d'utilisation par le locataire; la Cour n'était par conséquent pas convaincue de la présentation erronée. La CCI a affirmé que même s'il y avait eu une présentation erronée, elle n'aurait pas été attribuable à la négligence ou à l'inattention du contribuable propriétaire. Le résultat aurait pu être toutefois différent si le ministre avait établi une nouvelle cotisation pendant la période normale de nouvelle cotisation. *Prima* incite donc les propriétaires commerciaux à prêter attention aux activités de leurs locataires et les sensibilise aux conséquences en matière de TPS/TVH que peut avoir un changement d'utilisation par un locataire.

Prima est un propriétaire commercial qui a acheté et loué un immeuble à une entreprise qui y exploitait un hôtel. *Prima* a ensuite signé un bail avec un nouveau locataire, PHS, un organisme à but non lucratif gérant des projets d'habitation et des programmes de soutien pour les sans-abris; PHS a indiqué à *Prima* qu'elle utiliserait l'immeuble pour y loger des sans-abris. *Prima* a exigé et déclaré la TPS/TVH sur le loyer payé par PHS, et elle a demandé des CTI relativement au bail.

Le bail de PHS a commencé le 1^{er} mai 2010. Le 10 juin 2016, le ministre a établi une nouvelle cotisation pour *Prima* sur la base qu'à l'échéance du bail précédent et qu'au début du nouveau bail signé par PHS, l'immeuble a été converti d'une utilisation commerciale à une utilisation résidentielle. Le ministre a par conséquent affirmé qu'à ce moment-là, il y avait une fourniture à soi-même réputée de l'immeuble et que la TPS aurait dû être perçue à la vente (paragraphe 206(4) de la LTA). (Le ministre avait affirmé initialement qu'il y avait fourniture à soi-même en vertu du paragraphe 190(1), mais il a par la suite modifié ses conclusions sur la base que le paragraphe 206(4) était la disposition appropriée. Le ministre a également refusé les CTI demandés après le début du bail de PHS, refus que le propriétaire a décidé en fin de compte de ne pas contester. Par conséquent, la seule question en litige devant la CCI était la nouvelle cotisation de TPS sur la fourniture à soi-même réputée en application du paragraphe 206(4).)

Le ministre a considéré qu'il y avait eu un changement d'utilisation et il a allégué que PHS faisait des fournitures exonérées en vertu du paragraphe 6(a) de la partie I de l'annexe V de la LTA. Selon cette disposition, une fourniture est exonérée si elle est une fourniture « d'un immeuble d'habitation ou d'une habitation dans un tel immeuble, par bail, licence ou accord semblable, en vue de son occupation continue à titre résidentiel ou d'hébergement par le même particulier dans le cadre de l'accord pour une durée d'au moins un mois ». Le ministre a soutenu que le bail, la licence ou autre accord semblable en vertu duquel PHS a donné possession des habitations de l'immeuble à des sans-abris était pour des périodes de plus d'un mois, comme l'indiquait le plan de gestion de l'exploitation. Ce document désignait également l'exploitation de l'immeuble comme un « projet de logements à long terme avec service de soutien ».

En vertu de l'exemption pour bail initial à l'article 6.11 de la partie I de l'annexe V de la LTA, la fourniture d'un immeuble d'habitation (ou d'une partie d'un immeuble d'habitation) par bail, licence ou accord semblable à une personne qui utilise, ou a l'intention d'utiliser, l'immeuble pour faire des fournitures exonérées est elle-même exonérée. Le ministre était d'avis qu'en louant l'immeuble à PHS, qui effectuait des fournitures exonérées de l'utilisation de l'immeuble, les fournitures de *Prima* en vertu du bail étaient aussi exonérées en application de l'article 6.11.

La réalisation de fournitures exonérées est exclue de la définition d'une « activité commerciale » (paragraphe 123(1) de la LTA). Par conséquent, le changement d'utilisation de l'immeuble, qui est passé d'un hôtel à des fournitures exonérées, était un changement d'utilisation qui déclenche la disposition de fourniture à soi-même au paragraphe 206(4) de la LTA. Le paragraphe 206(4) s'applique lorsqu'un inscrit qui a acquis un immeuble la dernière fois en vue de l'utiliser

dans ses activités commerciales commence ensuite à l'utiliser exclusivement à d'autres fins : l'inscrit est réputé avoir vendu puis acheté de nouveau l'immeuble à ce moment et avoir perçu la TPS à la vente.

Le changement d'utilisation allégué a eu lieu en 2010; la nouvelle cotisation de l'ARC a été faite en 2016, après le délai normal de quatre ans (paragraphe 298(1) de la LTA). Ainsi, le ministre devait démontrer que la présentation erronée était attribuable à la négligence, à l'inattention ou à l'omission volontaire (paragraphe 298(4)).

La CCI a statué qu'il n'y a pas eu de présentation erronée parce que le ministre n'est pas parvenu à prouver le changement d'utilisation. Le ministre n'a pas fourni suffisamment d'éléments pour prouver que l'organisme à but non lucratif avait l'intention de louer les habitations à long terme (pour des périodes de plus d'un mois, comme l'exige le paragraphe 6(a)) et non en tant que logement transitoire à court terme jusqu'à ce que les personnes sans abri trouvent un logement plus permanent.

La CCI a également statué que même s'il y avait eu présentation erronée et que Prima était tenue de déclarer une fourniture à soi-même réputée, la preuve n'était pas la conclusion que le représentant de Prima, agissant au nom de l'entreprise, avait fait une présentation erronée par insouciance ou négligence. La CCI a jugé important le fait que le propriétaire, Prima, n'ait pas changé l'utilisation de l'immeuble — il concluait quand même un bail commercial pour l'ensemble de l'immeuble et il n'était pas autrement engagé dans les activités quotidiennes du locataire. Il était raisonnable de croire que le représentant de Prima ne voyait aucune différence entre les deux baux. Aussi, on ne peut pas raisonnablement s'attendre qu'un profane sache que l'utilisation prévue de l'immeuble par PHS aurait des conséquences en matière de TPS. Les dispositions pertinentes de la LTA sont très techniques, complexes et difficiles à comprendre, même pour les avocats et les comptables, et donc encore plus pour une personne qui n'a pas de formation professionnelle en droit ou en comptabilité. Le ministre n'a par conséquent pas réussi à s'acquitter du fardeau de prouver qu'une personne raisonnable aurait su qu'elle devait se renseigner sur la question de la fourniture à soi-même ou le changement d'utilisation. (On pourrait soutenir que le comptable de Prima a fait une présentation erronée par insouciance ou négligence, mais pour rouvrir une déclaration frappée de prescription, l'inattention ou la négligence doit venir du contribuable lui-même.)

Dans cette affaire, le contribuable a eu de la chance que la nouvelle cotisation du ministre soit établie après le délai normal; autrement, le ministre n'aurait pas eu à s'acquitter du fardeau de prouver l'existence d'une présentation erronée et il l'aurait peut-être emporté. L'enseignement à retenir de cette affaire est que les propriétaires commerciaux devraient

obtenir des conseils sur l'application de la TPS/TVH à leurs loyers. Une disposition de transparence s'est apparemment appliquée ici pour créer un changement d'utilisation même si le propriétaire lui-même n'a pas changé l'utilisation de l'immeuble. (Et on pourrait avancer que l'analyse adéquate serait même encore plus compliquée, ce que le jugement de la CCI n'a même pas abordé.)

Si les règles de transparence s'appliquent adéquatement, elles peuvent donner lieu à des résultats contre-intuitifs qui peuvent prendre les propriétaires commerciaux au dépourvu et les obliger à payer une cotisation élevée de TPS/TVH.

Rebecca Loo et Robert G. Kreklewetz
Millar Kreklewetz LLP, Toronto

Le budget fédéral de 2019 : Prix de transfert

Le budget fédéral de 2019 a confirmé l'engagement du Canada à participer activement au projet d'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéficiaires (le BEPS) de l'OCDE et du G20, à travailler avec ses partenaires internationaux pour améliorer et mettre à jour le régime fiscal international, et à s'assurer de répondre de façon cohérente et uniforme à l'évitement fiscal transfrontalier. Cependant, le budget de 2019 ne contient ni ne propose aucune mesure importante pour les prix de transfert en lien avec le BEPS, autre que les mesures minimales instaurées en 2016 pour mettre en place la déclaration pays par pays et des mesures pour que le Canada se rapproche de la ratification de l'instrument multilatéral.

Le ministère des Finances continue de considérer que les règles sur les prix de transfert à la partie XVI.1 sont conformes au BEPS; de nombreux fiscalistes et contribuables canadiens n'en sont pas si sûrs. De nombreux pays ont intégré les lignes directrices sur les prix de transfert de l'OCDE et le BEPS dans leur législation; le ministère des Finances n'a toutefois fait aucune proposition pour codifier les lignes directrices de l'OCDE dans la législation canadienne. Ces lignes directrices comprennent l'approche simplifiée pour les services à faible valeur, les exigences relatives à un fichier maître et à un fichier local, et les modifications apportées aux lignes directrices sur les prix de transfert résultant des actions 8 à 10 du BEPS. Le budget de 2019 propose toutefois deux mesures, qui sont abordées ci-après, portant sur le statut des règles sur les prix de transfert de la partie XVI.1 par rapport aux autres dispositions de la Loi de l'impôt sur le revenu.

Ordre d'application

Selon le ministère des Finances, des questions se sont posées à savoir si les redressements en vertu des règles sur les prix de transfert sont faits en premier, par exemple, si

tant les règles sur les prix de transfert qu'une autre disposition de la Loi de l'impôt sur le revenu peuvent s'appliquer au même montant pertinent au calcul de l'impôt de la partie I. Pour répondre à ces questions, il a été proposé dans le budget de 2019 d'ajouter le nouveau paragraphe 247(1.1), qui vise à clarifier que les règles sur les prix de transfert de la partie XVI.1 à l'article 247 s'appliquent avant toute autre disposition de la Loi. Le paragraphe 247(1.1) proposé se lit comme suit :

Pour l'application des dispositions de la présente loi, les redressements prévus à la partie XVI.1 sont effectués avant l'application de toute autre disposition de la loi.

L'article 247 s'applique donc avant les autres dispositions de la Loi (en particulier dans la partie I). Le paragraphe 247(8) est abrogé en même temps. (Ce paragraphe donnait à l'article 247 la priorité sur des dispositions spécifiées de la partie I, tels les articles 67, 68, et 69.) Le nouveau paragraphe 247(1.1) proposé donne à l'article 247 la priorité sur toutes les dispositions de la partie I, et rend ainsi le paragraphe 247(8) superflu. Les exceptions actuelles aux règles sur les prix de transfert aux paragraphes 247(7) et 247(7.1) continuent de s'appliquer dans les situations où une société qui réside au Canada a un montant à recevoir d'une société étrangère affiliée contrôlée ou lui fournit une garantie à cet égard.

Il est suggéré dans le document du budget de 2019 que sans la règle sur l'ordre d'application, les opérations peuvent avoir divers résultats imprévus, dont des pénalités. Par exemple, si l'ARC invoque l'article 247 pour refuser des frais relatifs à des opérations transfrontalières, la pénalité au paragraphe 247(3) peut s'appliquer si l'exigence des efforts raisonnables n'est pas satisfaite. En l'absence du paragraphe 247(1.1) proposé (en présumant, par exemple, que l'alinéa 18(1)a) peut aussi s'appliquer à la même opération), on pourrait soutenir que la pénalité au paragraphe 247(3) ne s'appliquait pas, parce qu'elle ne s'applique que si un redressement est fait en vertu de l'article 247.

Un autre exemple implique un prêt transfrontalier ne portant pas intérêt. Les paragraphes 17(1) et 247(2) exigent tous deux ou appliquent une inclusion du revenu d'intérêt; en l'absence de la disposition sur l'ordre d'application au paragraphe 247(1.1), il n'est pas clair si la pénalité au paragraphe 247(3) s'applique au plein montant de l'inclusion de l'intérêt ou à l'écart entre le montant cotisé en application du paragraphe 17(1) et le montant sans lien de dépendance cotisé en vertu de l'article 247. Le nouveau paragraphe 247(1.1) clarifie que le ministère des Finances entend appliquer le premier.

Même si le ministère des Finances a déclaré que cette nouvelle mesure vise à clarifier sa position existante, cette mesure semble aller à l'encontre de la position administrative de l'ARC présentée au paragraphe 21 de la

Circulaire d'information IC 87-2R. Dans cette circulaire, l'ARC établit que les dispositions spécifiques de la Loi s'appliquent généralement avant une disposition plus générale, comme l'article 247.

Finalement, cette nouvelle disposition sur l'ordre d'application pourrait entraîner l'établissement de pénalités plus élevées sur les prix de transfert. En ce qui concerne une dette intragroupe transfrontalière, elle pourrait aussi faire en sorte qu'on prête plus d'attention à l'analyse de la capacité d'emprunt. Une analyse de la capacité d'emprunt détermine si l'emprunteur a suffisamment de fonds et d'actifs, ainsi que les capacités de financement par actions et de génération de revenus pour acquitter les paiements d'intérêt et de dette lorsqu'ils arrivent à échéance. À la lumière de la disposition sur l'ordre d'application proposée, on devrait effectuer une analyse de la capacité d'emprunt avant d'examiner si les règles relatives à la déductibilité des intérêts ou à la capitalisation restreinte s'appliquent.

Période de nouvelle cotisation applicable

Il est proposé dans le budget de 2019 d'étendre l'application de la période prolongée de nouvelle cotisation aux redressements des prix de transfert. Les règles sur les prix de transfert comprennent une définition élargie du terme « opération » au paragraphe 247(1), qui comprend un « arrangement » ou un « événement ». Cette définition existante permet aux règles sur les prix de transfert de s'appliquer à une vaste gamme de situations qui peuvent se produire dans le contexte des activités d'une multinationale.

La division 152(4)b)(iii)(A) prévoit une période prolongée de nouvelle cotisation de trois ans lorsque la nouvelle cotisation est établie à la suite d'une opération impliquant un contribuable et un non-résident avec lien de dépendance. Cependant, la définition étendue d'une « opération » dans les règles sur les prix de transfert ne s'applique pas dans le cadre de la règle qui établit cette période de nouvelle cotisation prolongée de la partie I. C'est l'approche qu'a adoptée la CCI dans *Blackburn Radio Inc.* (2009 CCI 155); la Cour a statué que le terme « opération » au sous-alinéa 152(4)b)(iii) n'incluait pas un arrangement ou un événement.

Par conséquent, il est proposé dans le budget de 2019 d'appliquer la définition d'une « opération » aux règles sur les prix de transfert dans le cadre de la période prolongée de nouvelle cotisation se rapportant aux opérations impliquant un contribuable et un non-résident avec lien de dépendance. Cette mesure s'applique aux années d'imposition pour lesquelles la période normale de nouvelle cotisation se termine à compter de la date du budget de 2019.

Ken Kyriacou
Ernst & Young LLP, Toronto

Incertitude potentielle quand les gains en capital sont assujettis aux règles relatives à l'impôt sur le revenu fractionné

Les nouvelles règles relatives à l'impôt sur le revenu fractionné pourraient ne pas s'appliquer comme le voulait le ministère des Finances fédéral si le revenu fractionné d'un contribuable inclut un gain en capital réalisé durant l'année. Depuis que le ministère des Finances a proposé pour la première fois des changements aux règles relatives à l'impôt sur le revenu fractionné, il est resté sur la position suivante :

[traduction] L'alinéa 20(1)ww prévoit la déduction, dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition donnée, d'un montant égal au revenu fractionné du contribuable pour l'année. L'alinéa 20(1)ww veille à ce que le revenu qui est imposé comme un revenu fractionné ne le soit pas aussi à titre de revenu ordinaire.

Mais on doit considérer l'alinéa 20(1)ww dans le contexte plus large des règles de calcul du revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien de la section B, sous-section b, plus précisément de l'article 9. Pour pouvoir demander des déductions au titre du paragraphe 20(1), un contribuable doit avoir une source de revenus provenant d'une entreprise ou d'un bien.

Dans l'arrêt *Stewart* (2002 CSC 46), la CSC a établi qu'on doit examiner la relation entre le montant déterminé en vertu du paragraphe 20(1) et la source de revenus tirés d'une entreprise ou d'un bien qui y est associée pour décider de la déductibilité du montant dans le calcul du revenu ou de la perte provenant de cette source. Le cas *Cassan* (2017 TCC 174, porté en appel devant la CAF), a donné plus de détails sur l'arrêt *Stewart* pour indiquer que, puisque le gain en capital n'est pas un revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien, il ne peut pas être tiré d'une source de revenus provenant d'une entreprise ou d'un bien.

Contrairement à ce qu'en dit le ministère des Finances, ci-dessus, aucune portion d'un montant inclus à l'alinéa 20(1)ww qui est attribuable uniquement à un gain en capital imposable ne sera déductible dans le calcul du revenu ou de la perte provenant d'une entreprise ou d'un bien.

Supposons, par exemple, qu'un propriétaire d'entreprise (M. L) et son fils (M), tous deux résidents du Canada, détiennent toutes les actions communes émises et en circulation de LMR, une société privée sous contrôle canadien. M. L a plus de 40 ans et détient 91 pour cent des actions ordinaires de LMR; M a 17 ans et est propriétaire de la tranche de 9 pour cent qui reste. Les actions ordinaires de LMR sont détenues en tant qu'immobilisations par M. L et M.

M vend ses actions ordinaires de LMR à un investisseur sans lien de dépendance et réalise un gain en capital de 100 000 \$ à la vente. M n'a aucune autre source de revenus pour l'année.

Selon le ministère des Finances, comme il est énoncé ci-dessus, les conséquences fiscales au fédéral de la vente de M devraient être telles que le montre le tableau ci-dessous :

Source de revenus (pertes)	Montant
Gain en capital imposable (alinéa 3b)	50 000 \$
Perte provenant d'un bien en vertu du paragraphe 9(2) (déduction de l'alinéa 20(1)ww)	(50 000 \$)
Revenu net aux fins de l'impôt	néant
Revenu fractionné aux fins de l'impôt	50 000 \$
Impôt fédéral dû au titre de la partie I	16 500 \$

Le gain en capital imposable de 50 000 \$ est inclus dans le revenu fractionné de M conformément à l'alinéa e) de la définition de revenu fractionné du paragraphe 120.4(1) et est assujetti à l'impôt sur le revenu fractionné (aucune exclusion définie ne s'applique).

Bien que l'alinéa 20(1)ww soit censé permettre une déduction égale au revenu fractionné spécifié d'un particulier pour l'année, on ne peut demander une déduction en vertu de cet alinéa, selon le préambule du paragraphe 20(1), que « dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition d'une entreprise ou d'un bien ». Le droit de M de demander une déduction en vertu de l'alinéa 20(1)ww est inextricablement lié aux règles de base relatives au calcul du revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien dans les articles 9 à 11.

En vertu de l'article 9, une déduction au titre du paragraphe 20(1) doit être attribuable à une source de revenus tirés d'une entreprise ou d'un bien pour être applicable au calcul du revenu ou de la perte provenant de cette source. L'arrêt *Stewart* fournit la méthode présentement admise pour déterminer une source de revenus tirés d'une entreprise ou d'un bien. Il indique aussi si on peut attribuer une dépense ou une déduction au paragraphe 20(1) à une telle source. Dans le cas *Stewart*, on affirme que la nature d'une dépense ne détermine pas la qualification de sa source. Par conséquent, un montant inclus en vertu de l'alinéa 20(1)ww qui provient d'un gain en capital imposable ne peut pas qualifier sa source de source de revenus tirés d'une entreprise ou d'un bien.

Le paragraphe 9(2) détermine comment un contribuable calcule une perte provenant d'une entreprise ou d'un bien en particulier pour l'année. L'entreprise ou le bien particuliers pour lesquels on doit déterminer la perte est sa source et, sans cette source, M n'a pas encouru de perte d'une entreprise ou d'un bien. La déduction de M en vertu de l'alinéa 20(1)ww est directement attribuable à un gain en capital, et donc elle n'est pas liée à une source de revenus

tirés d'une entreprise ou d'un bien. Le paragraphe 9(3) interdit expressément qu'un gain en capital soit un revenu tiré d'un bien quand cela entraîne la disposition de ce bien, une exclusion qui va dans le sens de l'esprit de la Loi et de la séparation entre le revenu et le capital.

Cette position a récemment été bien résumée dans l'arrêt *Cassan* :

[traduction] Dans le cas *Stewart*, la Cour statue qu'un gain en capital n'est pas un revenu tiré d'une source décrite à l'article 9 de la LIR, ce qui signifie inévitablement qu'un gain en capital n'est pas un revenu provenant d'une entreprise ou d'un bien. [...] Cette proposition va de soi et on peut la justifier encore davantage avec un examen détaillé des dispositions pertinentes de la LIR et l'histoire de l'imposition des gains en capital en vertu de la LIR.

L'ARC a également reconnu l'avis ci-après quand on lui a demandé de prendre position sur l'utilisation du terme « source » dans le préambule du paragraphe 20(1) :

[traduction] La position de l'ARC est que cet avis exige que des dépenses qui seraient autrement admissibles au titre d'un des nombreux alinéas du paragraphe 20(1) soient réparties au prorata entre les sources de revenus du contribuable auxquelles les dépenses sont liées et les activités du contribuable, s'il y a lieu, qui ne constituent pas une source.

Compte tenu des précédents avancés dans les cas *Cassan* et *Stewart*, et de la confirmation par l'ARC que les déductions en vertu du paragraphe 20(1) doivent être attribuables à des sources connexes, il est difficile d'adopter une position qui permet à M de déclarer une perte qui résulte d'une déduction au titre de l'alinéa 20(1)ww). En vertu des règles relatives à l'impôt sur le revenu fractionné, le gain en capital de 50 000 \$ de M est imposé à la fois au taux élevé et aux taux progressifs. Ce n'est pas le résultat que le ministère des Finances escomptait.

Avant les modifications récentes aux règles relatives à l'impôt sur le revenu fractionné à l'article 120.4, les gains en capital imposables n'étaient pas expressément inclus dans la définition de revenu fractionné. Quand le ministère des Finances a dévoilé le projet de loi révisé, l'ARC a publié des directives (et plusieurs exemples) sur l'application des règles relatives à l'impôt sur le revenu fractionné. Aucun exemple n'examine les règles relatives à l'impôt sur un revenu fractionné qui proviendrait de la vente d'actions. Plus tard, le Comité mixte sur la fiscalité de l'Association du Barreau canadien et des Comptables professionnels agréés a présenté au ministère des Finances un mémoire dans lequel il soulève diverses préoccupations, mais cette question n'a jamais fait l'objet de discussions. Il importe également de noter que les notes explicatives accompagnant les règles relatives à l'impôt sur le revenu fractionné n'incluaient

aucun exemple où ces dernières s'appliquaient à un gain en capital.

L'ARC pourrait ne pas établir de nouvelle cotisation pour un contribuable qui demande une déduction au titre de l'alinéa 20(1)ww) à l'égard d'un gain en capital inclus dans son revenu fractionné, surtout compte tenu des commentaires du ministère des Finances sur la façon d'appliquer l'alinéa 20(1)ww) dans ce contexte. Cependant, une telle application des règles relatives à l'impôt sur le revenu fractionné pourrait donner lieu à d'autres problèmes et disparités.

Par exemple, un contribuable peut constater un gain en capital imposable assujéti aux règles relatives à l'impôt sur le revenu fractionné et constater une perte en capital déductible la même année. Dans ce cas, la déduction du contribuable au titre de l'alinéa 20(1)ww) permet dans les faits de convertir la perte en capital en perte provenant d'un bien.

La perte en capital déductible et le gain en capital imposable d'un contribuable s'annulent en vertu de l'alinéa 3 b). Si un contribuable obtient une déduction prévue par l'alinéa 20(1)ww) qui entraîne une perte provenant d'un bien en vertu du paragraphe 9(2) (incluse dans le calcul du revenu net du contribuable pour l'année conformément à l'alinéa 3 d)), il pourra utiliser cette perte pour compenser les revenus d'autres sources durant l'année. Une perte qui ne peut pas être utilisée dans l'année est incluse dans la définition de perte autre qu'en capital au paragraphe 111(8) en raison de l'élément E de cette définition.

Une considération adéquate et un examen minutieux des règles s'imposent donc quand il y a une opération qui implique un gain en capital assujéti aux règles relatives à l'impôt sur le revenu fractionné. Il semble nécessaire que le ministère des Finances réexamine les règles relatives à l'impôt sur le revenu fractionné actuelles au regard des gains en capital imposables pour s'assurer que la loi s'applique comme il en avait l'intention et va dans le sens du cadre actuel de la Loi. Il pourrait être pratique de placer les règles permettant une déduction qui compenserait les gains en capital imposables assujétis aux règles relatives à l'impôt sur le revenu fractionné dans la section B, sous-section c, plutôt qu'à l'alinéa 20(1)ww).

Marco Jotic
Cadesky Tax LLP, Toronto

Ryan Robinet
KPMG LLP, Toronto

Lorenzo Bonanno
BDO LLP, Markham

Nouveautés à la Cour de l'impôt

Voici le résumé de deux initiatives de la CCI qui intéresseront les fiscalistes : le projet pilote du registre de décisions préjudicielles (*preliminary ruling docket* — PRD), qui sera officiellement adopté d'ici peu à titre de règle de procédure, et la nouvelle directive sur la procédure n° 22 portant sur le panel d'experts.

Projet pilote du PRD

Le projet pilote du PRD vise à alléger les préoccupations exprimées par les fiscalistes en ce qui a trait aux frais associés aux appels fiscaux portant sur des sommes en litige modestes. Bien que l'importance d'une somme soit une question subjective le projet pilote du PRD vise les montants en litige de 25 000 \$ à 300 000 \$ par année d'imposition. Les fiscalistes seront satisfaits de constater que la somme de 25 000 \$ (d'impôt sur le revenu annuel total visé par l'appel) correspond au seuil au-dessous duquel l'affaire peut être entendue selon la procédure informelle (dans des cas autres, par exemple, que ceux de la détermination d'une perte fiscale de 50 000 \$ ou moins, d'un appel portant exclusivement sur l'intérêt ou d'un appel relatif à la TPS/TVH impliquant une somme inférieure à 50 000 \$). L'admissibilité au PRD se limite donc aux litiges devant être jugés selon la procédure générale. Le résultat d'une audience du PRD est une décision préjudicielle non contraignante de la CCI à laquelle les parties sont libres d'acquiescer, comme nous le verrons plus loin.

Pour s'engager dans le processus du PRD, les parties doivent présenter une demande conjointe visant leur inscription sur une liste dans les 90 jours suivant la fin des plaidoiries; un ajout à la liste est laissé à la discrétion de la CCI (et dépend de critères qui n'ont pas encore été énoncés). Le processus du PRD est simplifié : par exemple, la durée maximum d'une audience est de deux jours, les témoignages d'experts sont rarement permis, les règles de preuve propres à la procédure informelle s'appliquent, et ni liste de documents ni enquête ou production de documents n'est prévue relativement à l'audience. Trente jours avant l'audience, chacune des parties doit déposer un mémoire préalable n'excédant pas 20 pages dans lequel sont établis les faits, les questions en litige, les éléments de droit et l'analyse. Le but premier d'une audience du PRD paraît être l'établissement des faits et des dispositions de la loi qui s'appliquent, et non la résolution de strictes questions de droit; l'intention de la CCI n'est donc pas de substituer le processus du PRD aux propositions de la règle n° 58 ou aux dispositions de l'article 174 de la LIR.

Comme nous l'avons fait remarquer précédemment, une audience du PRD se conclut par une décision préjudicielle

non contraignante de la CCI, qui doit être rendue verbalement ou par écrit dans les 60 jours suivant l'audience. Les parties peuvent ensuite convenir d'être liées par cette décision et doivent faire part de leur décision par écrit à la CCI dans les 30 jours suivant la décision. Si les parties acquiescent à la décision, cette dernière devient un jugement sur consentement n'occasionnant pas de frais et dépens; si les parties sont en désaccord avec la décision, des frais et dépens peuvent être adjugés relativement à l'audience du PRD et le procès s'engage selon le processus régulier. En outre, en cas de désaccord quant à la décision préjudicielle et que l'affaire est portée devant la Cour, ladite décision peut être considérée comme un facteur dans l'adjudication de dépens substantiels, et elle sera traitée par le juge du procès comme une offre de règlement écrite. Après une audience préliminaire, le dossier et les pièces qui l'accompagnent sont mis sous scellés, et nul ne peut y avoir accès sans une ordonnance de la Cour; de plus, le juge qui entend l'affaire ne peut participer à l'appel à quelque titre que ce soit.

Ni enquête ni production de documents n'est requise, mais il semble que les parties ne puissent s'appuyer, lors de l'audience, que sur les documents qui ont été communiqués à la partie adverse au moins 30 jours avant l'audience (sauf directive contraire de la Cour). Il s'ensuit que les listes de documents et le dépôt de ces listes conformément aux règles ne sont pas exigés, mais qu'en vue de faciliter le déroulement ordonné de l'audience, les documents sur lesquels les parties comptent s'appuyer lors de l'audience doivent être déposés à l'avance.

En principe, le projet pilote du PRD semble un hybride intéressant entre la conférence de règlement et le procès. À tort ou à raison, certains avocats peuvent estimer que les conférences de règlement ne sont pas toujours un exercice utile. Toutefois, puisque les deux parties doivent demander de concert une audience du PRD, elles seront vraisemblablement aussi intéressées l'une que l'autre par le résultat du processus et, par conséquent, censément susceptibles d'acquiescer à la décision comme s'il s'agissait d'un jugement sur consentement. Au surplus, si la CCI attribue de lourds frais et dépens à toute partie qui n'acquiescerait pas à la décision préjudicielle et perdrait ultérieurement le procès, les futurs intéressés seront généralement moins susceptibles de risquer un rejet de la décision. Compte tenu de la propension de la CCI à augmenter les dépens afin de promouvoir le règlement, l'imposition de lourdes sanctions monétaires dans le cadre du PRD ne serait pas étonnante.

Une résolution plus rapide et à moindre coût relève de l'accès des contribuables à la justice, et il est à espérer que le projet pilote du PRD diminue le coût des litiges portant sur des questions d'importance « moyenne », dirons-nous,

quant aux sommes en cause. Le projet pilote du PRD s'amorcera le 1^{er} septembre 2019 à Toronto et à Vancouver et durera de six à neuf mois, après quoi la CCI en évaluera les résultats.

Panels de témoins experts

Selon la nature des questions en litige, des témoins experts peuvent faire partie intégrante d'une audience. Pour résumer, un expert compétent est une personne possédant des connaissances approfondies qui livre un témoignage d'opinion équitable, indépendant et objectif dont un juge des faits a besoin pour apprécier les aspects techniques de la question en litige (voir *Mohan*, [1994] 2 RCS 9). L'objectivité de l'expert est cruciale : bien que ses services soient retenus par une partie donnée, l'expert doit s'élever au-dessus du rôle intéressé de défenseur de la position de son client et servir exclusivement les intérêts de la Cour. Les experts intervenant dans le cadre d'appels soumis à la CCI doivent respecter un code de conduite dans lequel sont stipulés leurs devoirs et leurs obligations, notamment leur indépendance (voir *Kaul*, 2017 CCI 55 pour une analyse récente).

La preuve d'expert est parfois indispensable, mais son utilisation peut aussi être remise en question : sa production est onéreuse et exige du temps, elle augmente la durée de l'instance, et les preuves déposées par le ou les experts de chacune des parties risquent d'être divergentes (ce qui est probable en situation de litige). Les Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale) et la jurisprudence imposent certaines contraintes légitimes. Ainsi, la CCI a entériné une norme sévère à l'égard des parties demandant l'autorisation de produire plus de cinq témoins experts, selon le paragraphe 4 de la règle 145. Dans l'affaire récente *Canadian Imperial Bank of Commerce* (2018 TCC 248), la CCI a tenu compte, entre autres, du pouvoir discrétionnaire de contrôle dont elle jouit en matière de gestion de la preuve d'expert, en vertu duquel elle tiendra compte du coût du litige pour les parties et du fardeau pour les ressources judiciaires. La preuve d'expert ne doit pas être redondante ni prolonger ou compliquer indûment les débats; la CCI désapprouve le « cumul » des experts.

Évidemment, si les experts sont en désaccord sur des questions complexes, les non-experts seront en butte à des difficultés — laquelle des opinions est juste ou qui faut-il croire? Dans ces cas d'évaluation, si la Cour n'est pas entièrement convaincue par la preuve d'expert, elle n'est pas censée se satisfaire de chiffres se situant quelque part entre ceux qu'avancent les différents experts; elle doit plutôt se forger sa propre opinion, qui sera consciencieusement réfléchie et fondée sur toutes les preuves contradictoires présentées (voir *Bibby*, 83 DTC 5148 (CCI)). Ces considérations peuvent aller à l'encontre de l'objectif du témoignage d'experts : si la Cour doit se forger sa propre opinion à partir de preuves susceptibles d'être à la fois

complexes et contradictoires, les experts se seront-ils bien acquittés de leur travail « pédagogique »?

Les panels de témoins experts sont décrits comme des formations de témoins experts dans certaines législations et, malencontreusement, appelés « *hot tubbing* », en anglais, dans d'autres législations; le recours à ces panels peut revêtir différentes formes. D'autres méthodes en ce qui a trait à la présentation de la preuve d'expert peuvent raccourcir la durée du procès, et en diminuer ainsi les coûts, de même que mieux servir le juge des faits en permettant à ce dernier et aux experts de se concentrer sur les points de désaccord entre experts et d'approfondir ces questions précises.

La directive sur la procédure n° 22 de la CCI, datée du 11 mars 2019, décrit le nouveau protocole de la CCI quant aux panels d'experts. Au départ, un juge recense les problèmes pouvant être associés aux questions nécessitant l'intervention d'experts et vérifie, par exemple, si les règles régissant les rapports ont été observées et la nature de toute contestation quant aux compétences des experts (les différends peuvent être résolus soit par consentement des parties et appréciation du juge, soit dans le cadre d'un voir-dire). Si la compétence des experts est établie, le juge détermine s'il existe un différend au sujet des rapports et, dans l'affirmative, si ce différend concerne le poids à accorder au rapport, s'il a une incidence sur la crédibilité du rapport ou s'il soulève une question de fond. La directive prévoit que le juge doit aussi déterminer s'il convient d'exclure un ou des experts, suggérant que le recours au panel d'experts est censé être une solution par défaut. Le juge lit également les rapports des experts avec le consentement écrit des parties.

Avant que le panel d'experts soit désigné, le juge ordonne aux experts de tenir avant l'audition une rencontre à l'occasion de laquelle il collabore avec eux en vue de restreindre la portée des questions, de discuter des points sur lesquels les experts sont en désaccord et de déterminer les points sur lesquels ils s'entendent. Le panel d'experts est désigné seulement après le versement au dossier de toute la preuve factuelle par les parties.

Une fois le panel désigné, le juge prépare les questions qu'il soumet à chacun des experts de manière à pouvoir comprendre et comparer les réponses en temps réel : la même question est posée à chaque expert à tour de rôle, et les membres du panel échangent afin d'obtenir une explication complète ainsi que des précisions sur les réponses données. Une fois cet exercice terminé, les avocats peuvent à leur tour interroger leurs experts et contre-interroger les experts de la partie adverse; ce double interrogatoire doit toutefois se limiter à l'obtention d'éclaircissements et de réponses plus complètes, et à des questions sur des points nouveaux. À cet égard, le recours au panel d'experts s'écarte quelque peu du régime contradictoire et s'apparente davantage au régime inquisitoire.

Un panel d'experts peut être désigné chaque fois qu'un appel fait intervenir une preuve d'expert, mais le recours au panel est susceptible d'avoir d'importantes conséquences lorsqu'il s'agit de questions complexes de prix de transfert, auquel cas le nombre des experts consultés tend à se multiplier.

John Sorensen
Gowling (Canada) LLP, Toronto

La Fondation canadienne de fiscalité
145, Wellington Street West, bureau 1400
Toronto, Canada M5J 1H8
Téléphone : 416-599-0283
Télécopieur : 416-599-9283
Internet : <http://www.fcf-ctf.ca>

Publié mensuellement.

ISSN 1496-4449 (En ligne)

DEMANDE D'ARTICLES POUR LA REVUE

La Fondation souhaite obtenir des propositions d'articles principaux pour la *Revue fiscale canadienne*. Les personnes intéressées sont priées d'écrire à CTFeditorial@ctf.ca.

APPEL DE PROPOSITIONS DE LIVRES

La Fondation souhaite obtenir des propositions de projets de recherche. Toute personne intéressée doit faire parvenir un bref sommaire de la proposition pour examen initial par la Fondation à CTFeditorial@ctf.ca.

©2019, La Fondation canadienne de fiscalité. Tous droits réservés. Toute demande de reproduction ou copie, sous quelque forme ou par quelque moyen, de toute partie de la présente publication pour distribution doit être adressée par écrit à la Fondation canadienne de fiscalité, 145, Wellington Street West, bureau 1400, Toronto, Canada M5J 1H8; courriel : permissions@ctf.ca.

En publiant *Canadian Tax Highlights* et *Faits saillants en fiscalité canadienne*, la Fondation canadienne de fiscalité et Vivien Morgan ne fournissent aucun conseil ou avis professionnel. Les commentaires contenus dans la présente publication représentent l'opinion des auteurs et non pas nécessairement celle de la Fondation canadienne de fiscalité ou de ses membres. Les lecteurs sont priés de consulter leurs conseillers professionnels avant de prendre quelque action en se fondant sur l'information contenue dans la présente publication.