10 AVRIL 2019

L'ARC ne peut forcer la tenue d'entrevues dans le cadre d'une vérification

Auteurs : Brian Bloom, Élisabeth Robichaud et Sammy Cheaib

Dans *Minister of National Revenue v Cameco Corporation*, la Cour d'appel fédérale (la « CAF ») a rejeté l'appel du ministre du Revenu national et déclaré que les pouvoirs de vérification que la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR ») confère à l'Agence du revenu (l'« ARC ») ne comprennent pas celui de contraindre les contribuables à se soumettre à des interrogatoires oraux. Ce jugement ne manquera pas de se répercuter sur la manière dont les vérifications sont menées.

Les pouvoirs de vérification de l'ARC

Ainsi que l'a confirmé la Cour suprême du Canada il y a près de 30 ans dans l'affaire *McKinlay Transport Ltd.*, les pouvoirs de vérification de l'ARC sont, de façon générale, assez larges. Les contribuables ont l'obligation de tenir des livres et registres à leur établissement d'affaires ou à leur lieu de résidence, et les vérificateurs peuvent en tout temps « inspecter, vérifier ou examiner » ceux-ci, conformément à l'alinéa 231.1(1)(a). À cette fin, les vérificateurs peuvent, à tout moment raisonnable, pour l'application et l'exécution de la LIR, pénétrer dans les entreprises où sont tenus les livres et registres et demander aux contribuables ou à leurs représentants « de fournir toute l'aide raisonnable et de répondre à toutes les questions pertinentes » concernant ces livres et registres, conformément aux alinéas 231.1(1)c) et d). Si les contribuables refusent d'obtempérer, l'ARC peut demander à la Cour fédérale de leur ordonner de fournir « l'accès, l'aide, les renseignements ou les documents » qu'elle cherche à obtenir.

Bien que le libellé de la LIR fasse référence au pouvoir de l'ARC d'obtenir accès aux livres et registres, et de demander des documents et des renseignements, il est d'usage depuis longtemps à l'ARC d'interroger les contribuables et leurs représentants dans le cadre d'une vérification, et tout particulièrement à l'occasion des vérifications concernant les prix de transfert. C'est cette pratique qui est au cœur de la décision rendue récemment par la CAF dans l'affaire *Cameco*.

Contexte

Cameco Corporation (« Cameco ») fait l'objet d'une vérification concernant des prix de transfert qui s'étire en longueur. Au cours de celle-ci, l'ARC a demandé à Cameco de rendre disponibles pour une entrevue 25 de ses employés, répartis dans plusieurs bureaux dans le monde, afin de mieux comprendre les opérations contestées intervenues entre Cameco et ses filiales étrangères. À cette étape de la vérification, l'ARC avait déjà interrogé plusieurs des employés de Cameco, qui a par conséquent refusé de se plier à la demande de l'ARC, mais a accepté de répondre à ses questions par écrit.

Le ministre du Revenu national (le « Ministre ») a demandé à la Cour fédérale (la « CF ») d'ordonner à Cameco de se conformer à la demande d'entrevues. La CF a rejeté la requête, au motif que la demande du ministre était déraisonnable.

En appel de cette décision devant la CAF, le Ministre a fait valoir que le large pouvoir d'« inspecter, de vérifier ou d'examiner » prévu à l'alinéa 231.1(1)(a) englobe celui de contraindre des contribuables ou leurs employés, y compris les employés de filiales étrangères, à assister à une entrevue. Par conséquent, l'appel portait essentiellement sur l'interprétation des termes « inspecter, vérifier ou examiner ».

La décision de la CAF

Appliquant l'approche moderne de l'interprétation des lois, le juge Rennie, qui s'exprimait au nom de la majorité de la Cour, est arrivé à la conclusion qu'une analyse textuelle, contextuelle et téléologique de l'alinéa 231.1(1)(a) mène à la conclusion que celui-ci ne permet pas au Ministre de contraindre un contribuable ou ses employés à assister à des entrevues (dans ses motifs concordants, le juge Woods aurait statué sur l'appel sur la base de motifs plus restreints).

La CAF s'est d'abord livrée à une analyse textuelle de la disposition et a tiré un certain nombre de conclusions importantes :

- Selon son sens clair, le pouvoir d'« inspecter, de vérifier ou d'examiner » n'inclut pas celui d'interroger oralement, et le terme « vérifier » ne sous-entend pas un interrogatoire oral.
- Cette disposition oblige le contribuable à aider le Ministre à l'égard uniquement de l'inspection, de la consultation ou de l'examen des livres et registres, à savoir l'information documentaire. Ainsi, le Ministre peut poser aux contribuables des questions auxquelles ceux-ci ont l'obligation de répondre, mais seulement en ce qui a trait à l'origine des livres et registres visés par la vérification et au lieu où ils se trouvent. L'obligation des contribuables d'aider le Ministre ne s'étend pas à l'information non documentaire, dont celle qui serait recueillie dans le cadre de questions générales.
- Les contribuables ne peuvent être contraints à expliquer ce qu'ils ont fait ou à fournir des explications sur les faits, les hypothèses et les facteurs pris en considération pour préparer leurs déclarations. À cet égard, la CAF a réitéré sa conclusion établie dans l'affaire *BP Canada* selon laquelle les vérificateurs « ne peuvent contraindre les contribuables à révéler leurs 'points faibles' ».
- Si, comme le faisait valoir le Ministre, l'obligation de répondre à des questions était inhérente au pouvoir « d'inspecter, de vérifier ou d'examiner », l'alinéa 231.1(1)(d) — qui énonce que les contribuables doivent lui fournir « toute l'aide raisonnable et répondre à toutes les questions pertinentes » lorsqu'il se rend sur les lieux — serait redondant.

La CAF s'est ensuite penchée sur les facteurs contextuels et a fait observer que le but de l'article 231.1 et de l'article précédent est de permettre au Ministre de vérifier de façon indépendante les registres des contribuables qui sont tenus à son lieu d'affaires. De plus, en comparant la LIR à d'autres dispositions législatives, la CAF est arrivée à la conclusion que lorsque le Parlement veut contraindre une personne à répondre à des questions, il énonce cette obligation de façon expresse.

Passant ensuite à l'analyse téléologique, la CAF a indiqué que son interprétation ne porte pas atteinte à la capacité du Ministre de vérifier l'information qu'il reçoit des contribuables dans le cadre d'un système d'auto-déclaration, puisque le Ministre peut tirer des inférences lorsqu'il n'obtient aucune réponse à ses questions et peut formuler des hypothèses à l'appui de ses cotisations.

Enfin, la CAF a examiné l'historique de la disposition en cause et fait remarquer que la version antérieure contenait le libellé suivant : « de répondre à toutes questions appropriées se rapportant à la vérification ou à l'examen, soit oralement, soit, si cette personne l'exige, par écrit », qui a été supprimé lorsque la disposition a été modifiée. Cette suppression suggère une intention de limiter la portée de la disposition, intention qui concorde avec les notes techniques accompagnant la modification.

Points à retenir

La CAF a soigneusement analysé le libellé et le contexte de la LIR et, surtout, s'est montrée peu disposée à étendre les pouvoirs de vérification en l'absence de dispositions législatives explicites. Cette économie dans l'analyse contraste avec l'interprétation large des pouvoirs de vérification que l'ARC a adoptée dans le passé et sur laquelle elle s'est fondée pour contraindre des contribuables à fournir des réponses orales à ses questions. En recentrant le pouvoir de vérification de l'ARC sur l'inspection des livres et registres, ce jugement ne manquera pas de se répercuter sur la manière dont les vérifications sont menées.

Personnes-ressources : Brian Bloom, Élisabeth Robichaud et Bobby J. Sood

Les renseignements et commentaires fournis aux présentes sont de nature générale et ne se veulent pas des conseils ou des opinions applicables à des cas particuliers. Nous invitons le lecteur qui souhaite obtenir des précisions sur l'application de la loi à des situations particulières à s'adresser à un conseiller professionnel.

© 2024 DAVIES WARD PHILLIPS & VINEBERG S.E.N.C.R.L., s.r.l.