

Dow Chemical et Iris Technologies: La Cour suprême se prononce sur des questions de compétence dans les litiges fiscaux



2 JUILLET 2024 16 MIN DE LECTURE

Expertises Connexes

- [Fiscalité](#)
- [Impôt indirect](#)
- [Litiges fiscaux](#)
- [Prix de transfert](#)
- [Services consultatifs en matière d'impôt](#)

Auteurs(trice): [Amanda Heale](#), [Kaitlin Gray](#)

Dans ce bulletin :

- Le 28 juin 2024, la Cour suprême a rendu ses décisions dans les causes *Dow Chemical* et *Iris Technologies* au sujet de la compétence respective de la Cour de l'impôt et de la Cour fédérale dans les litiges fiscaux.
- Dans la cause *Dow Chemical*, quatre des sept juges de la Cour suprême ont rejeté l'argument du contribuable selon lequel la Cour de l'impôt avait compétence pour contrôler la décision de la Ministre de refuser un redressement à la baisse du prix de transfert en application du paragraphe 247(10) au motif qu'il s'agit d'une décision discrétionnaire et que, par conséquent, elle relève de la compétence exclusive de la Cour fédérale.
- Le pourvoi frère, *Iris Technologies*, a également confirmé la compétence de la Cour fédérale dans les contestations des décisions discrétionnaires rendues par la Ministre; toutefois, par une majorité de quatre voix contre trois, les juges ont conclu que la demande de contrôle judiciaire présentée par le contribuable formulait deux allégations qui remettaient indirectement en cause l'exactitude des cotisations et que, par conséquent, la demande relevait de la compétence de la Cour de l'impôt, et bien que la troisième allégation relevait de la compétence de la Cour fédérale, la demande devrait être radiée parce que les faits allégués n'appuyaient pas adéquatement la demande.
- Les motifs contiennent des observations utiles sur la compétence respective de la Cour de l'impôt et de la Cour fédérale et mettent en lumière certains éléments qui pourraient faire l'objet d'une réforme législative.

Le 28 juin 2024, la Cour suprême a rendu ses décisions dans les causes *Dow Chemical Canada ULC c. le Roi (Dow Chemical)* et *Iris Technologies Inc. c. le Procureur général du Canada (Iris Technologies)*. Les deux causes, entendues ensemble le 9 novembre 2023, portaient sur la question de savoir laquelle de la Cour canadienne de l'impôt ou de la Cour fédérale est

l'instance appropriée pour contester des aspects particuliers des cotisations et des contrôles fiscaux.

La Cour suprême a rendu des jugements partagés de quatre voix contre trois dans les deux appels, le juge Kasirer s'exprimant au nom de la majorité (avec les juges Martin, Jamal et O'Bonsawin) et la juge Côté s'exprimant au nom des juges dissidents et concordants (avec les juges Karakatsanis et Rowe) dans les causes *Dow Chemical* et *Iris Technologies*, respectivement.

Ces décisions clarifient les limites juridictionnelles de la Cour de l'impôt et de la Cour fédérale et pourraient simplifier le processus pour les différends futurs, en particulier en ce qui a trait aux redressements du prix de transfert et aux aspects procéduraux des cotisations fiscales.

Contexte des appels

Au cœur du débat sur les limites juridictionnelles dans ces affaires se trouvait la séparation des pouvoirs entre la Cour de l'impôt et la Cour fédérale en vertu de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* et de la *Loi sur les Cours fédérales*. Les deux Cours sont des tribunaux statutaires qui tirent leurs pouvoirs de leur loi habilitante.

La Cour de l'impôt a compétence sur diverses questions fiscales, notamment celles en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR) et de la *Loi sur la taxe d'accise* (LTA), la taxe sur les produits et services (TPS) et certaines autres taxes, mais ses pouvoirs de réparation sont limités. En particulier, la Cour de l'impôt a compétence pour entendre et juger les renvois et les appels concernant l'impôt sur le revenu, la TPS et certaines autres taxes. Cette compétence vise aussi les appels de cotisations interjetés en vertu de ces lois.

La Cour fédérale, en revanche, possède un pouvoir de contrôle sur les décisions d'un office fédéral, ce qui comprend les décisions discrétionnaires du ministre du Revenu national à l'égard des questions fiscales, mais n'a pas le pouvoir d'entendre les appels de cotisations fiscales.

Les différents pouvoirs de contrôle et de réparation que possèdent les deux tribunaux compliquent le processus visant à déterminer l'instance où il convient de juger certains aspects des différends fiscaux. Lorsqu'une incertitude plane quant à savoir quel tribunal a compétence, les contribuables ont adopté une approche prudente, introduisant des procédures devant les deux tribunaux et demandant ensuite que l'une d'elles soit mise en suspens jusqu'à ce que l'autre soit réglée. On espérait donc que les décisions de la Cour suprême dans les causes *Dow Chemical* et *Iris Technologies* lèvent cette incertitude.

Dow Chemical

Faits et historique des procédures judiciaires

Les règles sur les prix de transfert énoncées au paragraphe 247(2) de la LIR s'appliquent aux redressements à la hausse et à la baisse lorsque les deux parties à une opération intersociétés ont un lien de dépendance. Toutefois, le paragraphe 247(10) rend un redressement qui pourrait être favorable à un contribuable conditionnel à une décision discrétionnaire du ministre. Ce pouvoir discrétionnaire ne s'étend pas à la détermination du bien-fondé ou du montant d'un redressement — ces aspects ne sont pas discrétionnaires en vertu du paragraphe 247(2). La décision du ministre d'accorder ou non un redressement repose plutôt sur le fait qu'il estime ou non que « les circonstances le justifient ».

Dans l'affaire *Dow Chemical*, le contribuable a demandé un redressement du prix de transfert favorable (c'est-à-dire « à la baisse ») en vertu du paragraphe 247(10) de la LIR relativement à une opération effectuée avec une société affiliée suisse. La Ministre a établi une nouvelle cotisation et refusé la demande de redressement à la baisse du contribuable. Le contribuable a intenté des procédures parallèles, devant la Cour de l'impôt et la Cour fédérale, et demandé la mise en suspens des procédures devant la Cour fédérale.

La Cour de l'impôt a conclu qu'elle avait compétence dans ce litige dans l'exercice de son pouvoir d'entendre l'appel du contribuable concernant la nouvelle cotisation, mais la Cour d'appel fédérale a infirmé cette décision, estimant que la Cour de l'impôt n'a pas compétence pour contrôler les décisions discrétionnaires du ministre. La Cour suprême était chargée de déterminer laquelle de la Cour de l'impôt ou de la Cour fédérale est l'instance appropriée pour contester la décision discrétionnaire du ministre en vertu du paragraphe 247(10).

Le contribuable a soutenu que la Cour suprême devait interpréter de manière large la compétence de la Cour de l'impôt, faisant en sorte que lorsqu'un contribuable interjette appel d'une cotisation fiscale, d'intérêts ou de pénalités, la Cour de l'impôt possède les pouvoirs de contrôler tous les aspects de la cotisation, y compris celles fondées sur des décisions discrétionnaires du ministre. La Ministre a plaidé en faveur d'une interprétation plus restrictive de la compétence de la Cour de l'impôt au motif que la détermination en application du paragraphe 247(10) est discrétionnaire et que, par conséquent, la Cour fédérale a compétence pour contrôler les décisions d'un office fédéral. Selon la Ministre, [traduction] « l'intention du législateur est depuis longtemps que la question de l'assujettissement à l'impôt en vertu de la LIR et les décisions discrétionnaires soient séparées et contrôlées par des tribunaux différents ».

Cour suprême : majorité

Dans une décision partagée de quatre voix contre trois, les juges majoritaires de la Cour suprême ont conclu que la Cour fédérale a la compétence exclusive sur les décisions discrétionnaires rendues par le ministre en application du paragraphe 247(10), que ces décisions entraînent ou non un assujettissement à l'impôt.

La majorité des juges a fait observer que les contribuables n'ont pas droit à un redressement à la baisse en vertu du paragraphe 247(10). Lorsque le ministre détermine d'accorder ou non un tel redressement, c'est une « tâche qui diffère fondamentalement de l'acte non discrétionnaire de préparer une cotisation », qui requiert que le ministre applique le droit aux faits tels qu'il les comprend.

Même si les décisions discrétionnaires rendues en application du paragraphe 247(10) peuvent être annulées par la Cour fédérale par voie de contrôle judiciaire, cela ne signifie pas que la cotisation concurrente de l'impôt à payer effectuée par le ministre est inexacte, puisque le contrôle judiciaire porte sur le processus décisionnel et non sur le résultat d'une décision. De l'avis de la majorité des juges, la Cour de l'impôt a compétence uniquement sur le résultat, et non sur la conduite du ministre. En d'autres termes, bien qu'une décision rendue en vertu du paragraphe 247(10) puisse toucher directement une cotisation et soit inextricablement liée à celle-ci, elle ne doit pas être considérée comme faisant partie de cette cotisation.

La majorité des juges a également attiré l'attention sur certaines difficultés de procédure potentielles s'il était déterminé que la Cour de l'impôt avait compétence pour contrôler une décision discrétionnaire en application du paragraphe 247(10). Parmi ces difficultés, un préjudice pourrait être porté au droit du contribuable de contester une cotisation si la décision du ministre de *ne pas* accorder un redressement à la baisse est rendue après l'expiration de la période de contestation et sans qu'une nouvelle cotisation ne soit établie.

Les juges majoritaires étaient également d'avis que la Cour de l'impôt, contrairement à la Cour fédérale, n'a pas le pouvoir statutaire d'accorder une réparation appropriée, puisqu'elle ne peut pas ordonner au ministre de revoir sa décision discrétionnaire en application du paragraphe 247(10). À cet égard, la majorité des juges n'a apparemment pas été convaincue par le raisonnement de la dissidence selon lequel une telle réparation relevait de la compétence de la Cour de l'impôt de déférer une cotisation au ministre pour un nouvel examen.

Cour suprême : dissidence

Les juges dissidents auraient permis au contribuable de contester la décision de la Ministre devant la Cour de l'impôt. Dans leurs motifs, ils décrivent le pouvoir du ministre en vertu du paragraphe 247(10) non pas comme étant permissif, mais plutôt comme faisant partie de l'obligation du ministre de déterminer l'obligation d'un contribuable. Les différends sur les décisions prises en application du paragraphe 247(10) sont inextricablement liés aux cotisations. Ils relèvent donc de la compétence exclusive de la Cour de l'impôt concernant « la validité et le bien-fondé des cotisations ».

De l'opinion des juges dissidents, « si le pouvoir discrétionnaire prévu au par. 247(10) n'est pas exercé ou est exercé de façon illégitime, la cotisation qui en découle ne peut être exacte, parce que la décision a nécessairement une incidence sur le calcul de l'obligation fiscale ».

Les juges dissidents étaient également en désaccord avec la déclaration des juges majoritaires selon laquelle la Cour de l'impôt ne possède pas le pouvoir d'accorder une réparation appropriée, faisant remarquer que la Cour de l'impôt peut déférer une cotisation au ministre pour un nouvel examen et une nouvelle cotisation, et soulignant par ailleurs que la Cour fédérale n'a pas compétence pour statuer sur l'exactitude d'une cotisation même si elle annule une décision prise en application du paragraphe 247(10).

Ces considérations, ainsi que le fait que la Cour de l'impôt est un tribunal spécialisé, ont amené les juges dissidents à conclure que la Cour de l'impôt est « mieux adapté[e] au véritable fond de la question à trancher, c. à d. le bon montant d'impôt dû ».

Répercussions

Bien que la décision dans la cause *Dow Chemical* précise qu'un contribuable qui cherche à contester le refus du ministre de lui accorder un redressement à la baisse doit le faire en Cour fédérale, elle n'indique pas comment procéder ni n'aborde la complexité d'une « compétence partagée » lorsqu'une cotisation dont il est fait appel implique un redressement à la hausse du prix de transfert ainsi qu'une demande de redressement à la baisse.

L'exercice du pouvoir discrétionnaire que le paragraphe 247(10) accorde au ministre se rapporte au fait d'*effectuer* un redressement à la baisse prévu au paragraphe 247(2), et non au fondement ou au montant de ce redressement. En d'autres termes, deux questions se posent lorsqu'un contribuable demande un redressement à la baisse : le redressement est-il fondé (c.-à-d. le résultat de l'application du paragraphe 247(2)) et le ministre juge-t-il que les circonstances le justifient?

La première question n'est pas une question discrétionnaire (ou n'était pas considérée comme telle avant l'affaire *Dow Chemical*) et est sans doute la question préliminaire. La Cour fédérale a-t-elle l'obligation de faire cette détermination dans le cadre de son contrôle judiciaire? Comment la Cour de l'impôt doit-elle juger en appel une cotisation qui reflète à la fois un redressement à la hausse du prix de transfert et une décision de la Cour fédérale

après son examen d'une décision rendue en vertu du paragraphe 247(10)? Dans bien des cas, les redressements à la hausse et à la baisse du prix de transfert peuvent être interreliés, et la capacité de la Cour de l'impôt de rendre une décision globale quant à la validité d'une cotisation peut être limitée si elle est liée par une décision de la Cour fédérale sur celle-ci.

Les règles canadiennes en matière de prix de transfert font actuellement l'objet d'un examen approfondi dans le cadre d'une consultation publique. Les modifications proposées aux règles sont l'occasion d'entreprendre une « réforme réfléchie et complète » de la « structure complexe » de la compétence partagée dans ce domaine, qui, de l'avis de la majorité des juges, « ne peut être menée à bien que par le Parlement ». Comme les juges majoritaires l'ont également souligné dans leur décision, une autre approche « pourrait accroître l'incertitude, provoquer d'autres litiges sur des questions de compétence et, ultimement, miner l'accès à la justice ».

Iris Technologies

Faits et historique des procédures judiciaires

Dans la cause *Iris Technologies*, la Cour d'appel fédérale a conclu qu'une demande de contrôle judiciaire présentée à la Cour fédérale constituait une contestation indirecte de la validité des cotisations en vertu de la LTA. À la suite d'une vérification des déclarations de TPS/TVH, le contribuable a fait l'objet d'une deuxième vérification et d'une retenue subséquente des remboursements par la Ministre, incitant l'entreprise à demander un contrôle judiciaire au motif d'un manquement à l'équité procédurale.

Le contribuable a présenté une demande de contrôle judiciaire dans laquelle il a formulé trois allégations et sollicité un jugement déclaratoire : [NTD : C'est vraiment bizarre sans le deux-points; devrait-on supprimer?] 1) il y a eu manquement à l'équité procédurale durant la vérification, et les cotisations avaient été établies 2) sans fondement probatoire suffisant et 3) dans un objectif illégitime. Avant d'entendre la demande, la Ministre a établi une nouvelle cotisation et conclu que le contribuable n'avait pas droit à un remboursement de taxe nette.

La Cour d'appel fédérale a conclu que la demande de contrôle judiciaire remettait en cause la validité des cotisations et que, par conséquent, elle relevait de la compétence de la Cour de l'impôt. La Cour d'appel fédérale a également souligné que les déclarations demandées n'auraient eu aucun effet réel sur l'obligation fiscale nette. Les cotisations demeureraient en vigueur, à moins que de nouvelles cotisations ne soient établies ou que la Cour de l'impôt ne décide de les annuler.

Cour suprême : majorité

La Cour suprême a également rendu une décision partagée de quatre voix contre trois dans la cause *Iris Technologies*, mais avec des motifs majoritaires et concordants. Les juges ont convenu à l'unanimité que la Cour fédérale n'avait pas compétence pour entendre les deux allégations du contribuable qui sollicitait des jugements déclaratoires. En ce qui concerne la troisième allégation, les juges majoritaires et concordants ont convenu que la demande devait être radiée, mais ils étaient divisés sur le fondement de la radiation.

La majorité a soutenu que, de par sa nature essentielle, la demande du contribuable dans laquelle il alléguait un manquement à l'équité procédurale et une absence de fondement probatoire ne visait pas à contester l'exercice du pouvoir discrétionnaire par la Ministre. Les allégations représentaient plutôt une contestation de la cotisation dans laquelle les remboursements de taxe demandés étaient refusés.

La plainte du contribuable au sujet du manquement à l'équité procédurale, à savoir que la Ministre ne lui a pas donné le temps de répondre aux rajustements proposés, pourrait être portée en appel devant la Cour de l'impôt, de sorte que cet appel serait un « recours approprié et curatif » qui pourrait « remédier à tout vice de preuve dans la cotisation établie par la Ministre ». La plainte du contribuable au sujet de l'absence de fondement probatoire pourrait être réglée de la même manière par la Cour de l'impôt.

La troisième allégation, qui porte sur l'objectif illégitime de la Ministre, pourrait faire l'objet d'un contrôle judiciaire devant la Cour fédérale. Toutefois, la majorité des juges a conclu que la demande devait également être radiée parce que le contribuable n'a pas allégué de faits ou avancé de motif particulier ou de conduite précise de la Ministre qui pourraient étayer son allégation.

Cour suprême : concurrence

Les juges concordants ont reconnu que « la nature essentielle ou le caractère véritable » des trois allégations formulées par le contribuable dans sa demande de contrôle judiciaire constituait une « contestation indirecte » du bien-fondé des cotisations et que les jugements déclaratoires sollicités ne seraient d'aucune utilité. Il a été soutenu que, pour déterminer la nature essentielle ou le caractère véritable de la demande, les tribunaux doivent « aller au-delà des mots employés, des faits allégués et de la réparation demandée », et faire une lecture globale et pratique des arguments pour déterminer s'il y a des motifs valables d'entendre la demande de la demanderesse.

Répercussions

Iris Technologies confirme que, pour décider d'examiner ou non une demande, les tribunaux porteront leur attention sur la nature véritable de l'allégation du contribuable plutôt que sur les termes utilisés pour la formuler. Les motifs concordants exprimés par la juge Côté font également ressortir le contraste entre les motifs des juges majoritaires dans les deux appels. La juge Côté a fait remarquer que, dans la cause *Iris Technologies*, la majorité a conclu qu'un appel à la Cour de l'impôt peut remédier à la conduite de la Ministre dans le processus de vérification et de cotisation, mais n'était pas d'accord avec cette même possibilité dans la cause *Dow Chemical*.

Si vous avez des questions ou souhaitez une analyse supplémentaire sur les répercussions des décisions de la Cour suprême dans les causes *Dow Chemical* et *Iris Technologies*, veuillez communiquer avec un membre de notre [groupe national de droit fiscal](#).