

PERSPECTIVES

EN FISCALITÉ ET EN
POLITIQUE FISCALE

MAÎTRE À PENSER
EN FISCALITÉ^{MC}

SIMPLIFIER LA RÉOLUTION DES LITIGES FISCAUX AU CANADA

Timothy Fitzsimmons et Marie-Claude Marcil, Fasken Martineau DuMoulin S.E.N.C.R.L., s.r.l.

Le Canada dispose d'un système de règlement des litiges fiscaux de classe mondiale. La plupart du temps, les parties prenantes s'engagent dans le processus en toute bonne foi, agissent avec intégrité et traitent toutes les parties avec équité. Nous ne devons pas l'oublier. Cela dit, notre procédure de règlement des litiges fiscaux peut et doit être simplifiée.

Dans le présent article, nous présentons plusieurs recommandations de réforme. Ces mesures devraient permettre d'améliorer l'efficacité et d'accélérer la résolution des litiges fiscaux tout en protégeant l'intégrité générale du système fiscal.

Contexte

Le système d'autocotisation du Canada est un modèle de recouvrement après paiement : l'ARC traite et confirme les déclarations de revenus des contribuables, perçoit les montants dus et rembourse les trop-perçus. Puis, elle examine et procède à la vérification de certains dossiers de contribuables. Si de nouvelles cotisations sont établies, la Direction générale des appels de l'ARC peut être sollicitée pour la résolution de litiges au moyen d'une procédure administrative. Tout ceci se passe avant qu'une affaire ne soit portée devant un tribunal.

Le système a bien servi les parties prenantes, mais il est à certains égards inefficace. À une époque où la conformité fiscale devient de plus en plus complexe et le volume des litiges fiscaux augmente, les décideurs politiques devraient chercher des moyens de créer un système de règlement des litiges fiscaux plus simple, équitable et efficace.

Nous reconnaissons que certains progrès ont été réalisés. La CCI a cherché à améliorer l'efficacité en promouvant la gestion des affaires et les appels de groupe, le recours à des groupes d'experts, l'attestation d'affidavits à distance, la liste commune de jurisprudence, une procédure pour les audiences virtuelles et hybrides, ainsi que la mise en place d'un registre de dossiers de décision préliminaire. Mais il y a encore beaucoup à faire pour simplifier le système. Voici quelques suggestions spécifiques.

Cour de l'impôt unifiée unique

À la suite de la décision de la CSC dans l'affaire *Dow Chemical Canada ULC* (2024 CSC 23), il existe clairement un système de compétence concurrente partagée au Canada. La CCI entend les appels qui contestent le bien-fondé des

évaluations, tandis que seule la Cour fédérale peut contrôler judiciairement les décisions discrétionnaires du ministre du Revenu national. Il en résulte un système parallèle et parfois déconcertant pour la contestation des procédures de vérification et des cotisations. En cas d'incertitude quant à la juridiction compétente, les contribuables ne disposant que de délais très courts peuvent engager des procédures parallèles pour protéger leurs droits.

Dans l'affaire *Dow*, la CSC a déclaré que toute rationalisation nécessiterait une action parlementaire. À notre avis, le moment est venu de le faire. Nous recommandons que les lois pertinentes (articles 18 à 18.5 de la [Loi sur les Cours fédérales](#) et article 12 de la [Loi sur la Cour canadienne de l'impôt](#)) soient modifiées pour donner à la CCI la compétence de procéder au contrôle judiciaire des décisions discrétionnaires du ministre. Cela ferait de la CCI un « guichet unique » pour toutes les questions relatives aux litiges fiscaux, ce qui simplifierait la situation pour toutes les parties concernées.

Règlements

Malgré les efforts déployés de bonne foi par les contribuables et l'ARC pour parvenir à un règlement satisfaisant des litiges fiscaux, un obstacle structurel aux règlements persiste depuis des décennies. Le problème remonte à un principe désuet énoncé pour la première fois dans l'affaire *Galway* (1974 CanLII 2465 (CAF)) et réitéré dans l'affaire *CIBC World Markets* (2012 CAF 3). Selon ce principe, tout règlement extrajudiciaire d'un litige fiscal doit produire un résultat que le tribunal aurait pu ordonner. Cela interdit les règlements qui « coupent la poire en deux » uniquement pour rendre compte de l'intérêt partagé par les parties à éviter les coûts ou les risques liés aux procédures judiciaires. Le maintien de ce principe nuit à la résolution de litiges par voie de compromis.

En 1966, la commission Carter a recommandé une procédure législative de « recours au compromis » pour le règlement des montants dus. Il existe des précédents pour une telle disposition de compromis dans d'autres juridictions, mais aucune n'a jamais été intégrée à la LIR. Le moment est venu d'ajouter une disposition relative aux « risques liés aux litiges » à la LIR et d'autoriser par le fait même au Canada, comme aux États-Unis, au Royaume-Uni, en Australie et en Nouvelle-Zélande, les véritables règlements de compromis dans le cadre de litiges fiscaux.

Ce type de disposition portant sur les compromis existe déjà dans certaines lois fiscales provinciales au Canada (par exemple, l'article 22 de la [Loi sur l'impôt-santé des employeurs](#) de l'Ontario). La disposition ontarienne stipule que s'il existe un doute sur l'obligation d'un contribuable de payer un impôt établi ou si, en raison de circonstances particulières, il n'est pas équitable d'exiger le paiement du montant total, l'autorité fiscale peut accepter, pour l'acquittement de l'impôt, « le montant que le ministre estime approprié ».

Une telle disposition devrait être ajoutée à la LIR et pourrait être accompagnée de directives de l'ARC et d'un processus d'examen et d'approbation au sein de l'Agence. À notre avis, cette règle ne devrait pas s'appliquer dans les cas où le contribuable a fait preuve d'une négligence grave ou lorsque la dette fiscale découle de l'application de la règle générale anti-évitement. L'application équitable de ce mécanisme pourrait simplifier le processus de règlement des litiges fiscaux tout en protégeant l'intégrité du système fiscal.

Une nouvelle procédure simplifiée au sein de la CCI

Selon les règles actuelles de la CCI, les recours peuvent être soumis soit à une procédure « informelle » simplifiée (généralement pour les affaires de moindre importance), soit à la procédure « générale », plus complexe. Nous recommandons une troisième avenue, à savoir une procédure modifiée pour les affaires qui dépassent le seuil

monétaire de la procédure informelle, mais qui, en raison de leurs faits et circonstances, se prêtent à une procédure simplifiée.

Il existe des précédents dans d'autres juridictions. La règle 76 des [Règles de procédure civile de l'Ontario](#), par exemple, prévoit une procédure simplifiée pour les affaires civiles; cette règle pourrait servir de modèle. En vertu de la règle 76, la procédure simplifiée est obligatoire si le montant réclamé est inférieur ou égal à 200 000 \$ et si certaines autres conditions sont remplies; elle est facultative pour certaines réclamations plus importantes. Elle permet d'accélérer les procédures relatives au litige grâce à l'échange rapide d'affidavits de documents, de listes de témoins et de plans de procès, ainsi qu'à la conduite d'une enquête préalable limitée (à trois heures maximum) et de discussions obligatoires en vue d'un règlement.

Nous croyons qu'en raison de la nature unique des litiges fiscaux (les parties ne sont pas étrangères au moment où elles arrivent devant le tribunal), il existe une catégorie d'affaires fiscales qui, bien qu'elles relèvent normalement de la procédure générale, se prêtent à des procédures simplifiées accélérées. Une procédure accélérée pour ces affaires devient d'autant plus nécessaire que le volume des litiges fiscaux augmente et que les ressources limitées de la CCI sont de plus en plus sollicitées. Les règles de la CCI devraient être modifiées afin de prévoir une procédure simplifiée.

Proportionnalité dans l'enquête préalable

Lorsqu'une affaire est portée devant la CCI, ce qui n'arrive normalement qu'après une vérification et un examen par les directions de la vérification et des appels de l'ARC, les parties au litige savent généralement que l'affaire est réglée. En outre, les pouvoirs de vérification élargis proposés confèrent à l'ARC un champ d'application et une portée plus étendus que jamais auparavant pour recueillir et vérifier les faits. Il est donc particulièrement approprié que la phase d'enquête préalable des litiges fiscaux reflète un principe de proportionnalité. L'application de ce principe engage la prise en compte de la valeur probante d'un document ou d'un fait particulier par rapport aux frais liés à la production du document ou à la réponse à une question.

La proportionnalité dans l'enquête préalable de la CCI, bien qu'elle ne soit pas un principe inscrit dans les [règles de procédure générale](#), est incorporée dans la règle d'interprétation du paragraphe 1 de l'article 4, et dans la règle de communication partielle de l'article 81 de ces règles. Par défaut, la communication des documents est limitée à une communication « partielle », en vertu de laquelle une partie ne doit produire que les documents qui pourraient être présentés comme preuves dans le cadre d'un procès.

Toutefois, le champ d'application de l'enquête préalable verbale est beaucoup plus large. L'article 95 des règles exige qu'une partie interrogée dans le cadre d'une procédure d'enquête préalable réponde aux « questions pertinentes à une question en litige ». Ce seuil de pertinence peu contraignant va à l'encontre du principe de proportionnalité. Dans les litiges concernant le champ d'application des questions pertinentes dans le cadre de l'enquête préalable (par exemple, dans l'affaire *Burlington Resources Finance Company*, [2017 CCI 144](#)), la CCI a dû débattre de l'équilibre entre la pertinence et la proportionnalité.

Nous suggérons que les règles de la CCI soient modifiées de deux manières : 1) en ajoutant une règle spécifique sur la proportionnalité, et 2) en limitant les enquêtes préalables verbales.

En Ontario, la [règle 29.2](#) consacre la proportionnalité à titre de principe d'enquête préalable dans le cadre de litiges civils. La règle établit une série de facteurs à prendre en considération pour déterminer quand un document doit être

produit ou quand il faut répondre à une question. Ces facteurs comprennent le coût, le temps, le préjudice, l'interférence induite avec le processus, le volume de documents et la disponibilité générale des informations ou des documents recherchés. Une disposition équivalente devrait être ajoutée aux règles de la CCI.

Les règles de la CCI concernant les interrogatoires verbaux dans le cadre de la procédure d'enquête préalable devraient également être révisées afin de limiter à sept heures la durée de l'interrogatoire pour chaque partie. Dans certaines juridictions provinciales, cette durée est devenue la limite standard pour l'interrogatoire par chaque partie du représentant de l'autre partie (voir, par exemple, la [règle 31.05.1](#) en Ontario et la [règle 7-2](#) en Colombie-Britannique). Des prolongations peuvent être demandées sur consentement ou avec l'autorisation du tribunal.

Les litiges fiscaux qui durent depuis de nombreuses années ne requièrent pas une double procédure exhaustive d'établissement des faits une fois que l'affaire est portée devant la CCI. La proportionnalité de la recherche documentaire et la limitation générale de la durée de l'interrogatoire verbal permettront de concentrer le travail des parties et de faire avancer efficacement les affaires dans le cadre des procédures préalables au procès.

Arbitrage

Les ressources de la CCI étant de plus en plus limitées, le règlement extrajudiciaire des différends (RED), y compris l'arbitrage, constitue un autre moyen de simplifier et d'accélérer le règlement des litiges fiscaux. De telles procédures ne sont pas rares dans d'autres systèmes fiscaux, comme ceux de l'Australie et du Portugal. Le paragraphe 6 de l'article XXVI de la [Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis](#) comporte également une clause d'arbitrage permettant de résoudre certains conflits de juridiction.

L'Australie pourrait par ailleurs servir de modèle aux réformes canadiennes. Le système fiscal australien dispose d'une procédure de règlement des litiges fiscaux solide et nuancée. L'Australian Tax Office (ATO) dispose non seulement de l'autorité législative pour régler les affaires par voie de compromis, mais aussi d'un [code de règlement](#) qui guide le règlement des litiges fiscaux. Dans une déclaration de pratique ([PS LA 2013/3](#)) sur les RED dans les litiges fiscaux, l'ATO déclare ce qui suit au paragraphe 5 :

[Traduction] Lorsque les litiges ne peuvent être résolus par un engagement précoce et une négociation directe, l'ATO s'engage à avoir recours au règlement extrajudiciaire des différends lorsque cela est approprié pour résoudre les litiges. Il importe toutefois de reconnaître que toutes les affaires ne se prêtent pas à un règlement extrajudiciaire. Dans les cas où un règlement extrajudiciaire est approprié, l'ATO et le contribuable doivent choisir une procédure adaptée aux circonstances et à la nature du litige.

Le Canada pourrait adopter cette approche flexible pour simplifier et accélérer la résolution de certains types de litiges fiscaux.

Conclusion

L'ARC dispose de pouvoirs de vérification étendus et les contribuables sont tenus de communiquer des quantités d'informations de plus en plus importantes. Les deux parties doivent consacrer des ressources limitées — potentiellement sur plusieurs années — à la gestion des vérifications et des oppositions. Les parties sont loin d'être des inconnues lorsqu'elles arrivent devant la CCI.

Il est temps que les règles canadiennes rendent mieux compte de cette réalité. Les réformes évoquées dans cet article permettraient, à notre avis, de simplifier et d'améliorer le processus de résolution des litiges fiscaux, au bénéfice de toutes les parties prenantes.

Perspectives en fiscalité et en politique fiscale

Volume 5, numéro 4, décembre 2024

©2024, Fondation canadienne de fiscalité