

Dossier : 2015-1302(IT)G

ENTRE :

LANDBOUWBEDRIJF BACKX B.V.,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Devant : L'honorable juge Guy R. Smith

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M<sup>e</sup> Keith M. Trussler  
M<sup>e</sup> Linda M. Smits

Avocate de l'intimée : M<sup>e</sup> Joanna Hill

---

**JUGEMENT**

Un jugement rejetant l'appel concernant la nouvelle cotisation établie le 3 juillet 2013 par le ministre du Revenu national a été rendu le 17 juillet 2018.

Ce jugement a fait l'objet d'un appel devant la Cour d'appel fédérale et le 12 décembre 2019, elle a conclu que la Cour canadienne de l'impôt avait conclu, à juste titre, que l'appelante était une résidente du Canada en ce qui concerne l'année d'imposition 2009, mais elle a accueilli l'appel et infirmé la décision, en renvoyant l'affaire à la Cour pour nouvel examen en ce qui concerne i) l'application du paragraphe 128.1(1) de la Loi et ii) l'application de la convention fiscale pertinente. Les dépens ont été adjugés à l'appelante.

Après avoir examiné les observations écrites des parties, je confirme le jugement que j'ai rendu le 17 juillet 2018 relativement aux deux questions dont j'ai été saisi pour nouvel examen et je conclus que le paragraphe 128.1(1) de la Loi et la convention fiscale pertinente ne jouent pas en l'espèce, conformément aux motifs du jugement ci-joint.

L'intimée a droit à ses dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 2<sup>e</sup> jour de février 2021.

« Guy R. Smith »

---

Le juge Smith

Traduction certifiée conforme  
ce 27<sup>e</sup> jour de mai 2021.  
François Brunet, réviseur

Référence : 2021 CCI 2  
Date : 02-02-2021  
Dossier : 2015-1302(IT)G

ENTRE :

LANDBOUWBEDRIJF BACKX B.V.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

Le juge Smith

#### **I. Introduction**

[1] La présente affaire fait suite à l'appel interjeté par *Landbouwbedrijf Backx B.V.*, l'appelante, à la Cour d'appel fédérale (« CAF ») des motifs du jugement rendu par notre Cour le 17 juillet 2018, dans sa version modifiée (la « décision de la CCI »)<sup>1</sup>. Dans le jugement daté du 12 décembre 2019<sup>2</sup>, la Cour d'appel fédérale a infirmé la décision de la Cour canadienne de l'impôt et a renvoyé l'affaire pour nouvel examen concernant deux questions précises.

[2] En résumé, la Cour d'appel fédérale a conclu que notre Cour a eu raison de conclure que le centre de gestion et de contrôle de l'appelante résidait au Canada en 2009 et que la demande de nouvel examen porte sur deux arguments subsidiaires. La Cour d'appel fédérale a conclu que notre Cour a commis une erreur en concluant que « le paragraphe 128.1(1) de la Loi ne s'appliquait pas »<sup>3</sup> et que la convention

---

<sup>1</sup> *Landbouwbedrijf Backx B.V. c. La Reine*, 2018 CCI 142 (« décision de la CCI »).

<sup>2</sup> *Landbouwbedrijf Backx B.V. c. Canada*, 2019 CAF 310 (« arrêt de la CAF »).

<sup>3</sup> Arrêt de la CAF, par. 20.

fiscale qui s'applique « n'avait aucune incidence directe sur l'appel en matière fiscale »<sup>4</sup>.

[3] Lors d'une conférence de la gestion de l'instance après procès, les parties ont indiqué qu'il ne serait pas nécessaire de présenter des éléments de preuve supplémentaires et que l'affaire pourrait être réglée au moyen d'observations écrites. La Cour a maintenant examiné ces observations.

[4] Sauf indication contraire, tous les renvois aux dispositions législatives dans les présents motifs sont des renvois à la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>5</sup> (« la Loi ») en ce qui concerne les cotisations et les années d'imposition en question. Voir les annexes A et B jointes aux présents motifs.

## II. Exposé des faits

[5] Les paragraphes 3 à 13 de la décision de la Cour canadienne de l'impôt exposent les faits pertinents. L'exposé conjoint partiel des faits était également joint à la décision. Il suffit en l'espèce de faire un survol des faits pertinents.

[6] L'appelante a été constituée en société à responsabilité limitée le 7 octobre 1997 en vertu des lois du Royaume des Pays-Bas et Michiel et Marian Backx (les « Blackx »), tous deux résidents de ce pays à ce moment-là, étaient les seuls administrateurs et actionnaires. Ils possédaient et exploitaient une ferme laitière qui a été cédée à l'appelante en 1998 afin de reporter l'impôt sur le gain accumulé imposable aux Pays-Bas<sup>6</sup>. La ferme laitière a ensuite été vendue à un tiers et les Blackx ont immigré au Canada où ils ont acheté une ferme laitière existante le 15 juin 1998 avec l'appelante. Ils ont démissionné comme administrateurs et la sœur de Marian Backx a été nommée unique administratrice.

[7] De 1998 à 2008, l'appelante a déclaré sa part des revenus de la société de personnes tirés de la ferme laitière en Ontario et elle a produit des déclarations de revenus à titre de non-résidente du Canada. Il n'est pas controversé que les avis de cotisation ont été émis en conséquence.

[8] Le 30 novembre 2009, l'appelante a vendu sa participation dans la société de personnes à une société nouvellement constituée en Ontario (« Backx Limited ») que

---

<sup>4</sup> Arrêt de la CAF, par. 29.

<sup>5</sup> *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.).

<sup>6</sup> Pièce R-4, mémoire de Moray Watson, le 10 décembre 2001, p. 2.

les Backx possédaient et contrôlaient. La vente avait notamment pour objet de mettre en œuvre une entente conclue avec le fisc néerlandais relativement à la cession à l'appelante de la ferme laitière aux Pays-Bas en 1997 et l'acquisition de la ferme laitière située en Ontario<sup>7</sup>.

[9] Comme cela sera examiné plus en détail ci-après, il n'est pas controversé que le prix de vente de la participation dans la société de personnes en 2009 s'est élevé à 4 500 000 \$ et que le prix de base rajusté était de 2 760 951 \$, ce qui a donné lieu à un gain en capital de 1 739 049 \$<sup>8</sup>.

[10] Comme cela a été mentionné aux paragraphes 11 et 12 de la décision de la Cour canadienne de l'impôt, Backx Limited, en tant qu'« acquéresse », a fourni au ministre du Revenu national (le « ministre »), conformément au paragraphe 116(5.02) de la Loi, un avis selon lequel la participation dans la société de personnes exploitant la ferme laitière était un « bien protégé par traité ». Le ministre a initialement convenu que Backx Limited ne devait pas retenir d'impôt aux termes du paragraphe 116(5) de la Loi.

[11] Cependant, le ministre a par la suite pris pour position que cette participation dans la société de personnes n'était pas un « bien protégé par traité » tel qu'il est défini au paragraphe 248(1) de la Loi et une nouvelle cotisation a été établie à l'égard de l'appelante notamment en ce qui concerne l'impôt de la partie I sur le gain en capital.

### **III. La question de la résidence**

[12] La Cour canadienne de l'impôt a conclu que l'appelante était une résidente du Canada en 2009, conformément au critère bien établi du centre de gestion et de contrôle exercés par les Backx qui étaient des résidents de l'Ontario depuis mai 1998. La Cour a conclu que les Backx avaient le contrôle réel et indépendant de l'appelante et que l'administratrice qui résidait aux Pays-Bas effectuait simplement des tâches administratives.

[13] La Cour d'appel fédérale a noté que le « système fiscal du Canada est un système d'autodéclaration » et qu'« [i]l est établi que le principal fondement du régime d'imposition au Canada est la résidence »<sup>9</sup>. Elle a également noté que si une

---

<sup>7</sup> Pièce R-12, lettre de Moray Watson, le 14 octobre 2009.

<sup>8</sup> Avis d'appel, par. 8.

<sup>9</sup> Arrêt de la CAF, par. 5.

« société n'est pas réputée avoir résidé au Canada aux termes du paragraphe 250(4) de la Loi, elle peut encore être une résidente du Canada en application de la common law »<sup>10</sup>. Elle a ensuite conclu que le « dossier appuie la conclusion [...] de la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle les actionnaires du Canada prenaient les décisions, et non la directrice qui résidait aux Pays-Bas »<sup>11</sup>.

[14] Comme l'a noté la Cour d'appel fédérale, l'appelante a affirmé que notre Cour ne s'était pas penchée sur le principe de préclusion ainsi que les attentes raisonnables liées à la résidence de l'appelante et que « le ministre ayant accepté que l'appelante résidait aux Pays-Bas à l'égard des années d'imposition précédentes, il est lié par cette décision ». Il a été soutenu que l'appelante devrait pouvoir invoquer la « position du ministre de 1998 à 2008, qui a établi des cotisations à son égard à titre de non-résidente du Canada » et que le ministre était désormais empêché par préclusion d'« établir des cotisations à son égard à titre de résidente du Canada en 2009 »<sup>12</sup>.

[15] La Cour d'appel fédérale a rejeté cet argument, invoquant la jurisprudence *Ludmer c. Canada*,<sup>13</sup> (« *Ludmer* ») et observant qu'« il est bien établi en droit que le principe de la préclusion ne peut être invoqué pour empêcher l'exercice d'une obligation légale » et que « le fait d'avoir accordé une déduction au cours d'une année en l'absence de toute disposition législative contraire n'empêche pas le ministre d'adopter une opinion différente au cours d'une année ultérieure ». Elle a aussi conclu qu'« [u]ne cotisation est définitive entre les parties seulement en ce qui concerne la cotisation établie pour l'année en cause »<sup>14</sup>.

[16] La Cour d'appel fédérale a ajouté que « le traitement par le ministre de faits semblables au cours des années précédentes ne lie pas la Cour » et que « l'intimé n'est pas l'arbitre de ce qui est fondé ou non en matière de droit fiscal », avant de conclure que « même si la Cour canadienne de l'impôt n'a pas examiné l'argument de la préclusion dans ses motifs, elle est néanmoins parvenue à la bonne conclusion »<sup>15</sup>.

---

<sup>10</sup> Arrêt de la CAF, par. 7.

<sup>11</sup> Arrêt de la CAF, par. 10.

<sup>12</sup> Arrêt de la CAF, par. 11.

<sup>13</sup> *Ludmer c. Canada*, [1995] 2 C.F. 3, (« *Ludmer* »).

<sup>14</sup> Arrêt de la CAF, par. 13.

<sup>15</sup> Arrêt de la CAF, par. 14.

[17] La Cour d'appel fédérale a conclu que la Cour canadienne de l'impôt n'avait commis « aucune erreur manifeste et dominante en concluant que le centre de gestion et de contrôle de l'appelante en 2009 résidait au Canada »<sup>16</sup>.

[18] Je conclus donc, comme je l'ai fait au paragraphe 47 de la décision rendue par la Cour canadienne de l'impôt, et conformément à l'arrêt rendu par la Cour d'appel fédérale, que l'appelante était une résidente du Canada en 2009.

#### **IV. L'application du paragraphe 128.1(1) de la Loi**

[19] Dans la décision rendue par la Cour canadienne de l'impôt, j'ai indiqué que le paragraphe 128.1(1) « ne mène pas à une disposition réputée ou à une analyse d[e] » cette disposition, « car il n'existe aucune preuve que l'appelante a effectivement cessé d'être une résidente des Pays-Bas ou qu'elle a été prorogée en vertu du droit canadien »<sup>17</sup>. Malgré cette observation, j'ai aussi indiqué que « selon toute vraisemblance, l'appelante est devenue résidente du Canada pour les besoins de l'impôt dès 1998 [...] et que, par conséquent, le prix de base rajusté [...] a été calculé à juste titre à partir de cette date »<sup>18</sup>.

[20] La Cour d'appel fédérale n'a pas répudié l'observation faite par notre Cour au sujet de la date de résidence probable, mais elle a précisé qu'« il n'[est] pas exig[é] que le contribuable cesse d'être un résident de son État d'origine avant l'application d[u] [...] paragraphe 128.1(1) de la Loi »<sup>19</sup> et que :

[18] Le paragraphe 128.1(1) s'applique lorsque le contribuable devient un résident du Canada. L'alinéa b) du paragraphe prévoit que, sauf certaines exceptions, le contribuable est réputé avoir disposé de chaque bien lui appartenant immédiatement avant d'entrer au Canada, pour un produit égal à sa juste valeur marchande. L'alinéa c) prévoit que le contribuable est réputé avoir acquis de nouveau les biens à la même juste valeur marchande. Ainsi, un nouveau coût de base est établi pour les biens du contribuable au moment de son entrée au Canada. L'objectif est d'éviter d'imposer au Canada des gains qui ont été accumulés avant l'immigration ou l'entrée au Canada du contribuable.

[Non souligné dans l'original.]

---

<sup>16</sup> Arrêt de la CAF, par. 15.

<sup>17</sup> Décision de la CCI, par. 55.

<sup>18</sup> Décision de la CCI, par. 57 et 58.

<sup>19</sup> Arrêt de la CAF, par. 19.

[21] Ainsi, le paragraphe 128.1(1) est une disposition déterminative qui crée une hausse du prix de base du bien en cause, mais un gain ou une perte en fonction du « nouveau coût de base », comme l'a expliqué la Cour d'appel fédérale, ne peut résulter que d'un événement postérieur, comme une disposition du bien. Voir l'arrêt *Compagnie d'assurance Standard Life du Canada c. La Reine*<sup>20</sup> (« *Standard Life* »).

[22] Dans le cadre de la présente instance, l'appelante a défendu la position suivante : i) la Cour aurait dû examiner l'application du paragraphe 128.1(1) et ii) elle aurait dû tenir compte de ce que le ministre est empêché par préclusion de conclure que l'appelante était une résidente du Canada pendant les années d'imposition 1998 à 2008 et enfin iii) que toute tentative de tirer une telle conclusion est abusive. Ces questions seront discutées successivement.

### **L'application du paragraphe 128.1(1)**

[23] L'appelante affirme que si la Cour a conclu que l'appelante était une résidente du Canada en 2009, elle devait encore constater la date où l'appelante l'était devenue, afin d'établir le nouveau prix de base de la société de personnes, aux termes du paragraphe 128.1(1). L'appelante soutient que le ministre ayant établi des cotisations à son égard à titre de non-résidente pour les années d'imposition 1998 à 2008, la date où la disposition réputée a pris effet devrait être le 31 décembre 2008 qui correspond au « moment donné » défini comme [TRADUCTION] « le jour qui précède immédiatement celui où l'appelante est devenue une résidente du Canada »<sup>21</sup>. Il est soutenu qu'il y aurait disposition présumée et nouvelle acquisition à ce « moment donné ».

[24] Bien qu'aucune preuve n'ait été présentée à cet égard, il a été soutenu que le nouveau prix de base de la société de personnes, le 31 décembre 2008, était le même que son prix de vente en novembre 2009, de sorte que le gain en capital réalisé était de zéro.

[25] L'intimée soutient que la Cour a effectué une analyse détaillée de la chronologie des événements en remontant jusqu'en 1998, lorsqu'elle a conclu que l'appelante était une résidente du Canada en 2009, conclusion à laquelle la Cour d'appel fédérale a souscrit.

---

<sup>20</sup> *Compagnie d'assurance Standard Life du Canada c. La Reine*, 2015 CCI 97, par. 65, (« *Standard Life* »).

<sup>21</sup> Observations écrites de l'appelante, par. 2.

[26] L'intimée soutient en outre qu'il y avait suffisamment d'éléments de preuve pour permettre à la Cour de conclure que l'appelante était une résidente du Canada depuis le milieu de l'année 1998, lorsque les Backx ont immigré au Canada ou peu de temps après, lorsque des démarches ont été entreprises pour acquérir la nouvelle ferme laitière en Ontario, avec l'appelante.

### **Discussion**

[27] La Cour abonde dans le sens de l'intimée et remarque que la chronologie des événements a été établie dans les hypothèses de fait formulées par le ministre qui ont abouti à la conclusion portant que [TRADUCTION] « [I]es Backx ont géré, contrôlé et exploité l'appelante depuis l'Ontario »<sup>22</sup>. Cette hypothèse n'a pas été réfutée. Les preuves au dossier ne se limitaient pas à l'année d'imposition 2009, la Cour ayant examiné les témoignages et les éléments de preuve documentaire qui remontaient à l'immigration des Backx, en 1998.

[28] La Cour d'appel fédérale a aussi retenu cette conclusion qui portait que « [I]e dossier appuie la conclusion [...] de la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle les actionnaires au Canada prenaient les décisions, et non la directrice qui résidait aux Pays-Bas »<sup>23</sup>. Il semble évident que la Cour d'appel fédérale renvoyait à diverses « décisions » prises par les Backx, notamment celle de nommer une administratrice nominale qui a simplement donné effet à des « décisions prises par les actionnaires »<sup>24</sup> et la décision d'utiliser le produit de la vente de la ferme des Pays-Bas pour acquérir la société de personnes en Ontario, en 1998.

[29] Dans sa décision, la Cour canadienne de l'impôt a tiré sa conclusion relativement à l'année d'imposition 2009. Cependant, la chronologie des événements qu'elle a examinée pour chacune des années d'imposition, de 1998 à 2008, demeure contante.

[30] Il n'est donc pas difficile pour la Cour de conclure que l'appelante est devenue une résidente du Canada en 1998, immédiatement avant l'acquisition de la société de personnes dont la participation dans celle-ci a finalement été disposée en 2009.

[31] Aux fins du paragraphe 128.1(1), la Cour conclut que le « moment donné », lorsque l'appelante est devenue une résidente du Canada, correspondait au

---

<sup>22</sup> Réponse, par. 9s).

<sup>23</sup> Arrêt de la CAF, par. 10.

<sup>24</sup> Arrêt de la CAF, par. 10.

15 juin 1998. L'acquisition de la société de personnes n'ayant été faite qu'à ce « moment donné » ou peu de temps après, il ne pouvait y avoir de gain accumulé. La CAF a observé que l'objet du paragraphe 128.1(1) « est d'éviter d'imposer au Canada des gains qui ont été accumulés avant l'immigration ou l'entrée au Canada du contribuable »<sup>25</sup>.

[32] La Cour ayant conclu que l'appelante est devenue une résidente du Canada en 1998, en raison de l'application du critère du centre de gestion et de contrôle, elle convient avec l'intimée que le [TRADUCTION] « paragraphe 128.1(1) ne peut pas s'appliquer à la présomption de disposition et de nouvelle acquisition d'un bien dont l'appelante n'était pas la propriétaire avant de devenir une résidente du Canada »<sup>26</sup>.

[33] Il est évident que les Backx pensaient que l'appelante était une non-résidente du Canada et les déclarations de revenus ont été produites à ce titre. Dans un document de travail préparé par les conseillers fiscaux de l'appelante<sup>27</sup>, les commentaires suivants ont été formulés :

[TRADUCTION] La société de personnes Backx B. V. (ci-après « B. V. ») exploite au Canada une entreprise avec Michiel et Marian Backx (ci-après les « Backx »). La présomption veut que si un accord entre les autorités compétentes était obtenu, en application de l'article 4 de la Convention fiscale entre le Canada et les Pays-Bas (ci-après la « Convention »), il serait conclu que B. V. est une résidente des Pays-Bas, et non du Canada. À titre de non-résidente du Canada, B. V. est assujettie à l'impôt au Canada sur son revenu d'entreprise de source canadienne provenant de la société de personnes [...].

[34] Comme on le verra plus loin, un accord entre les autorités compétentes, en application de l'article 4, n'est jamais intervenu. Il semble néanmoins évident que la croyance erronée de l'appelante, selon laquelle elle était une non-résidente du Canada ne suffit pas pour que notre Cour conclue qu'elle l'était. L'appelante n'a pas présenté suffisamment d'éléments de preuve pour convaincre la Cour qu'elle n'était pas une résidente du Canada en 1998.

[35] Dans la mesure où notre Cour doit déterminer la date où l'appelante est devenue une résidente du Canada, aux fins du paragraphe 128.1(1), la Cour conclut qu'il s'agit du 15 juin 1998, date de l'acquisition de la ferme laitière canadienne. Le bien en cause ayant été acquis après que l'appelante fut devenue une résidente du

---

<sup>25</sup> Arrêt de la CAF, par. 18.

<sup>26</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 3.

<sup>27</sup> Pièce R-4, mémoire de Moray Watson, le 10 décembre 2001.

Canada, il n'y a pas eu de présomption de disposition et de nouvelle acquisition aux fins de cette disposition.

[36] Pour les motifs qui précèdent, la Cour confirme sa conclusion selon laquelle le paragraphe 128.1(1) n'a pas d'incidence sur le calcul du prix de base rajusté de la société de personnes.

### **La question de la préclusion relative à une question en litige**

[37] Subsidiairement, l'appelante soutient que son lieu de résidence pendant les années d'imposition 1998 à 2008 n'était pas controversé et [TRADUCTION] qu'il « a finalement été établi par le ministre, dans des cotisations distinctes desquelles aucun appel n'a été interjeté ou qui n'étaient pas de nouvelles cotisations » et que [TRADUCTION] « le principe de la préclusion relative à une question en litige [...] exclut une enquête ou un nouvel examen pour savoir si l'appelante était une résidente du Canada pendant ces années<sup>28</sup> ». L'appelante soutient essentiellement que le ministre ayant admis qu'elle était une non-résidente du Canada, de 1998 à 2008, il ne pouvait pas chercher à imposer le gain qui avait été accumulé entre ces années. Il est allégué qu'il a été [TRADUCTION] « empêché » de le faire.

[38] Il est par ailleurs allégué [TRADUCTION] « qu'en l'absence d'un appel ou de nouvelles cotisations, les cotisations précédentes d'un contribuable sont définitives entre le ministre et le contribuable pour l'année en cause ». Par conséquent, dans le cadre de la présente instance, il est soutenu que la question du lieu de résidence [TRADUCTION] « a été tranchée de façon concluante par le ministre pour chacune des années, de 1998 à 2008 »<sup>29</sup>.

[39] L'appelante reconnaît [TRADUCTION] « qu'à l'instar d'autres principes de droit, une préclusion ne lie pas la Couronne », mais qu'une [TRADUCTION] « préclusion relative à une question en litige peut être invoquée de sorte que le ministre ne puisse soulever de nouveau et remettre en cause » la question du lieu de résidence de l'appelante pour ces années.

[40] Dans ses observations écrites, l'appelante cite une jurisprudence de la Cour canadienne de l'impôt, *Goldstein v. Canada*<sup>30</sup> (« *Goldstein* »), laquelle a ainsi défini les critères essentiels donnant lieu à préclusion : 1) une assertion ou une conduite y

---

<sup>28</sup> Observations écrites de l'appelante, par. 8.

<sup>29</sup> Observations écrites de l'appelante, par. 10.

<sup>30</sup> *Goldstein v. Canada* [1995] 2 C.T.C. 2036, « *Goldstein* ».

équivalent, qui a pour but d'inciter à adopter une certaine ligne de conduite, 2) une action ou une omission résultant de cette affirmation et 3) un préjudice causé à cette personne en conséquence de cette action ou omission<sup>31</sup>.

[41] L'appelante cite également l'arrêt *Toronto (Ville) c. S.C.F.P., section locale 79*, (« *Toronto (Ville)* »)<sup>32</sup>, par lequel la Cour suprême du Canada enseigne que « [l]a préclusion découlant d'une question déjà tranchée est un volet du principe de l'autorité de la chose jugée [...], qui interdit de soumettre à nouveau aux tribunaux des questions déjà tranchées dans une instance antérieure [...] » et que « [p]our que le tribunal puisse accueillir la préclusion découlant d'une question déjà tranchée, trois conditions préalables doivent être réunies : (1) la question doit être la même que celle qui a été tranchée dans la décision antérieure; (2) la décision judiciaire antérieure doit avoir été une décision finale; (3) les parties dans les deux instances doivent être les mêmes ou leurs ayants droit »<sup>33</sup>.

[42] L'appelante affirme ensuite [TRADUCTION] que « le droit est bien fixé : la décision rendue par un agent administratif de l'ARC est une décision judiciaire qui est assujettie au principe de la préclusion relative à une question en litige », car elle [TRADUCTION] « doit être rendue et l'est » de manière judiciaire et, de ce fait, elle [TRADUCTION] « est définitive et lie les contribuables et la Couronne et elle est assujettie à une procédure d'appel prescrite par la loi »<sup>34</sup>.

[43] L'appelante cite également l'arrêt *Danyluck c. Ainsworth Technologies Inc.*<sup>35</sup>, (« *Danyluck* ») dans lequel la Cour a renvoyé aux « questions décidées par un tribunal administratif », à « l'application de la préclusion découlant d'une question déjà tranchée » et l'arrêt *Metropolitan Toronto Condominium Corp. No. 1352 v. Newport Beach Development Inc.*<sup>36</sup> (« *Metropolitan* ») où la Cour a conclu que les décisions rendues par une société d'État étaient des décisions judiciaires, car elles [TRADUCTION] « étaient établies par une loi dont le mandat prévu était de statuer sur des réclamations au titre de la garantie et de les administrer ».

[44] En fin de compte, l'appelante soutient, comme elle l'a fait devant la CAF, que les cotisations établies par l'Agence du revenu du Canada pour les années

---

<sup>31</sup> *Goldstein*, par. 2.

<sup>32</sup> *Toronto (Ville) c. S.C.F.P., section locale 79*, 2003 CSC 63 (« *Toronto (Ville)* »).

<sup>33</sup> *Toronto (Ville)*, par. 23.

<sup>34</sup> Observations écrites de l'appelante, par. 14.

<sup>35</sup> *Danyluck c. Ainsworth Technologies Inc.*, 2001 CSC 44, par. 44 (« *Danyluck* »).

<sup>36</sup> *Metropolitan Toronto Condominium Corp. No. 1352 v. Newport Beach Development Inc.*, 2012 ONCA 850, par. 42 à 53 (« *Metropolitan* »).

d'imposition 1998 à 2008 étaient [TRADUCTION] « le produit de l'application, pour chaque année, du critère du centre de gestion et de contrôle qui a donné lieu à une décision judiciaire distincte et indépendante pour chaque année » et que [TRADUCTION] « le fait qu'elle n'ait pas interjeté appel de » ces cotisations [TRADUCTION] « ne fait pas en sorte que les décisions dont elles ont fait l'objet sont moins judiciaires [...] que celles qui auraient finalement été rendues par un juge de la Cour canadienne de l'impôt »<sup>37</sup>.

[45] L'appelante conclut que les cotisations établies pour les années d'imposition 1998 à 2008 sont définitives et que [TRADUCTION] « seul un gain nominal qui pouvait avoir été accumulé pendant l'année d'imposition 2009 était imposable »<sup>38</sup>.

[46] L'intimée fait valoir que la CAF avait déjà statué sur ces observations lorsqu'elle a déclaré, en invoquant l'arrêt *Ludmer*, que « le traitement par le ministre de faits semblables au cours des années précédentes ne lie pas la Cour »<sup>39</sup>.

[47] L'intimée invoque aussi l'arrêt *Goldstein*, précité, où le juge Bowman (tel était alors son titre) a discuté de la préclusion relative à une question en litige, concluant que [TRADUCTION] « [l]e principe n'a aucune application lorsqu'une interprétation particulière d'une loi a été communiquée à un sujet par un fonctionnaire de l'État, que le sujet s'est fondé sur cette interprétation à son détriment et que le gouvernement a ensuite retiré ou modifié l'interprétation » et observant par la suite que [TRADUCTION] « [l]e fait que les autorités fiscales puissent accepter le résultat fiscal visé par les avocats, qu'elles souscrivent ou non au raisonnement juridique sur lequel les avocats fondent leurs arguments, ne peut pas donner lieu à une préclusion »<sup>40</sup>.

[48] L'intimée conclut en affirmant que même si une préclusion s'applique aux cotisations établies pour les années d'imposition 1998 à 2008, relativement au lieu de résidence de l'appelante, ce [TRADUCTION] « principe n'interdit pas à notre Cour de tirer les conclusions de fait nécessaires pour décider du bien-fondé de l'impôt de la partie I sur le gain en capital en cause pour l'année d'imposition 2009 »<sup>41</sup>.

---

<sup>37</sup> Observations écrites de l'appelante, par. 15.

<sup>38</sup> Observations écrites de l'appelante, par. 17.

<sup>39</sup> *Ludmer*, par. 13.

<sup>40</sup> Arrêt de la CAF, par. 14.

<sup>41</sup> *Goldstein*, par. 28.

## Discussion

[49] La thèse de l'appelante concernant la préclusion relative à une question en litige doit être rejetée. Plus précisément, je conclus que l'intention de la CAF était, de toute évidence, de rejeter cette thèse.

[50] Dans une observation figurant sous la forme d'une note de bas de page, les appelants rappellent à la cour que [TRADUCTION] « c'est le ministre qui établit le lieu de résidence et les cotisations d'impôt, et non le contribuable » et [TRADUCTION] que le « contribuable produit simplement une déclaration de revenus accompagnée d'une estimation de ses impôts, mais il revient au ministre d'établir la cotisation »<sup>42</sup>.

[51] Je retiens la thèse de l'intimée portant que cette affirmation est erronée, puisque l'appelante a choisi de produire des déclarations de revenus à titre de non-résidente du Canada, de 1998 à 2008. Telle était sa position au moment de la production de ses déclarations de revenus. Le ministre était libre d'accepter ou de refuser la déclaration de revenus produite et d'établir la cotisation ou la nouvelle cotisation, en fonction de sa compréhension des faits et de l'interprétation de la loi pendant la période en cause. Le fait que le ministre ait retenu la thèse défendue par l'appelante au moment de la production de ses déclarations de revenus, comme il ressort des avis de cotisation correspondant à ces années, ne lie pas notre Cour et, comme l'a fait remarquer la CAF ou le juge Bowman dans l'arrêt *Goldstein*, notre Cour est libre de tirer une conclusion différente.

[52] Je conclus qu'il n'existe aucune preuve quant au fait que le ministre ait [TRADUCTION] « établi » que l'appelante était une non-résidente du Canada pendant cette période. L'appelante semble s'appuyer sur la lettre envoyée par le ministre le 27 janvier 2011 dans laquelle il indiquait que Backx Limited ne devait pas retenir et verser d'impôt aux termes du paragraphe 116(5). Toutefois, cette disposition est destinée aux fins de déclaration et de recouvrement et elle n'établit pas que l'appelante était une non-résidente du Canada. Quoi qu'il en soit, cette thèse a été par la suite infirmée, ce qui a résulté en la nouvelle cotisation qui fait l'objet du présent appel. Le ministre avait le droit d'examiner de nouveau la question et [TRADUCTION] d'« établir par la suite une nouvelle cotisation » à l'égard de l'appelante.

---

<sup>42</sup> *Goldstein*, par. 29.

[53] Comme l'a expliqué la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *R. c. Jarvis*<sup>43</sup> (« *Jarvis* »), notre régime fiscal repose sur « l'autocotisation et l'autodéclaration », ce qui tend à confirmer que l'appelante avait établi elle-même sa cotisation à titre de non-résidente :

49 Toute personne résidant au Canada au cours d'une année d'imposition donnée est tenue de payer un impôt sur son revenu imposable, calculé selon les règles prescrites par la Loi (LIR, art. 2; *Smerchanski c. M.R.N.*, 1976 CanLII 174 [CSC], [1977] 2 R.C.S. 23, p. 32, le juge en chef *Laskin*). Le processus de perception des impôts repose principalement sur l'autocotisation et l'autodéclaration : tous les contribuables sont tenus d'estimer le montant de leur impôt annuel payable (art. 151) et d'en informer l'ADRC dans la déclaration de revenu qu'ils sont tenus de produire (par. 150(1)). (Voir aussi à ce sujet l'arrêt *McKinlay Transport*, précité, p. 636 et 648; V. Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (6<sup>e</sup> éd. 2000), p. 22.) Dès qu'il reçoit la déclaration de revenu d'un contribuable, le ministre l'examine « avec diligence », fixe le montant de l'impôt à payer ou celui du remboursement et envoie au contribuable un avis de cotisation à cet effet (par. 152(1) et (2)). Sous réserve de certaines restrictions, le ministre peut par la suite établir une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire concernant l'impôt du contribuable pour une année d'imposition (par. 152(4)).

[Non souligné dans l'original.]

[54] Comme cela a été signalé plus haut, l'appelante cite les arrêts *Danyluck* et *Metropolitan* à l'appui de sa thèse selon laquelle la cotisation établie par le ministre équivaut à une [TRADUCTION] « décision judiciaire », comme si elle avait été « en fin de compte établie par un juge de la Cour canadienne de l'impôt »<sup>44</sup>. Je rejette cette thèse, car la jurisprudence *Jarvis* confirme que le ministre peut, par la suite, établir une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire concernant l'impôt d'un contribuable. En outre, les arrêts *Goldstein* et *Jarvis* enseignent que le ministre est libre de le faire, sous réserve de l'expiration de la période indiquée au paragraphe 152(4).

[55] Je peux, dans une certaine mesure, comprendre la frustration de l'appelante. Afin d'établir qu'elle devait soumettre ses déclarations de revenus à titre de non-résidente du Canada, pour les années d'imposition 1998 à 2008, elle s'est appuyée sur l'avis de conseillers professionnels, notamment des fiscalistes aux Pays-Bas et

---

<sup>43</sup> *R. c. Jarvis*, 2002 CSC 73 (« *Jarvis* »).

<sup>44</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 71.

au Canada. Il aurait cependant dû être évident que le centre de gestion et de contrôle doit être localisé là où les Backx ont immigré, en 1998.

[56] Ayant établi que l'appelante était une résidente du Canada en 2009, je conclus que notre Cour est libre de conclure également que l'appelante était une résidente du Canada pendant les années d'imposition 1998 à 2008, d'après les faits et le droit applicable.

### **Y a-t-il eu processus abusif?**

[57] L'appelante soutient que la tentative du ministre d'imposer le gain accumulé de 1998 à 2008, au moment d'établir des cotisations à son égard à titre de non-résidente, est un processus abusif, car cette notion a été élaborée par la jurisprudence et est fondée plus précisément sur l'arrêt *Toronto (Ville)*.

[58] L'appelante affirme que [TRADUCTION] « le principe du processus abusif [...] vise à protéger le caractère définitif d'une décision et à empêcher une partie de débattre (volontairement ou non) une question qui a déjà été tranchée après que tous les appels et examens possibles ont été épuisés » et qu'en l'espèce, [TRADUCTION] « la question de savoir si l'appelante était une résidente ou non du Canada a finalement été tranchée par le ministre pour chacune des années, de 1998 à 2008 »<sup>45</sup>.

[59] L'intimée affirme que l'appelante ne peut utilement citer la jurisprudence *Toronto (Ville)*, car il s'agissait d'une tentative de remettre en cause une conclusion judiciaire en déférant la question devant un autre for. En l'espèce, les cotisations établies pour les années d'imposition 1998 à 2008 n'ont fait l'objet ni d'un appel ni d'une procédure judiciaire. En revanche, elles continuent d'être exécutoires pour ces années précises et elles ne sont pas en cause dans le présent appel<sup>46</sup>.

[60] L'intimée ajoute que le recours par l'appelante aux notions de préclusion et de processus abusif [TRADUCTION] « est fondé sur une interprétation fondamentalement erronée du régime d'autodéclaration et d'autocotisation du Canada », comme cela a été noté dans l'arrêt *Jarvis*, et qu'aucune preuve n'a été produite à la Cour portant [TRADUCTION] « que le ministre a appliqué le critère du centre de gestion et de contrôle et qu'il a conclu que l'appelante n'était pas une résidente du Canada pour chacune des années d'imposition, de 1998 à 2008.

---

<sup>45</sup> Observations écrites de l'appelante, par. 7.

<sup>46</sup> *Jarvis*, 2002 CSC 73.

L'appelante a plutôt produit ses déclarations de revenus à titre de non-résidente et le ministre les a acceptées tel qu'elles ont été produites »<sup>47</sup>.

[61] La Cour convient avec l'intimée que cet argument doit être rejeté et elle s'appuie sur l'analyse mentionnée précédemment, relativement à la préclusion relative à une question en litige.

### **Le paragraphe 152(8) s'applique-t-il en l'espèce?**

[62] L'appelante soutient qu'il y a eu [TRADUCTION] « une codification de la notion du recours abusif » au paragraphe 152(8) de la Loi qui dispose que « sous réserve des modifications qui peuvent y être apportées ou de son annulation lors d'une opposition ou d'un appel [...], une cotisation est réputée être valide et exécutoire malgré toute erreur, tout vice de forme ou toute omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi ».

[63] L'appelante soutient que l'objet de la présente disposition est d'assurer le caractère définitif du processus de cotisation et d'empêcher [TRADUCTION] « toute contestation indirecte [...] une fois que tous les appels ont été épuisés ou que le délai pour interjeter appel (ou établir une nouvelle cotisation) est échu »<sup>48</sup>.

[64] L'intimée n'a pas expressément discuté cet argument.

[65] Quoi qu'il en soit, la Cour conclut que la jurisprudence enseigne que cette disposition était destinée à dégager le ministre des conséquences préjudiciables découlant des erreurs commises par les fonctionnaires de l'ARC qui traitent des millions de déclarations de revenus : *Riendeau v. The Queen*<sup>49</sup>. Par ailleurs, et plus important encore, il est clair que cette disposition ne peut pas servir à interdire à la Couronne, dans une réponse, de défendre une thèse qui va à l'encontre d'une cotisation antérieure qui n'a pas fait l'objet d'un appel : *McAdams c. Canada* (« McAdams »)<sup>50</sup>. Voir aussi *Canada (Revenu national) c. JP Morgan Asset Management (Canada) Inc.*<sup>51</sup> (« JP Morgan »).

---

<sup>47</sup> Observations écrites de l'appelante, par. 15.

<sup>48</sup> Observations écrites de l'appelante, par. 20.

<sup>49</sup> *Riendeau v. The Queen* [1990] 1 C.T.C. 141 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

<sup>50</sup> *McAdams c. Canada*, 2014 CAF 99, par. 6 (« McAdams »).

<sup>51</sup> *Canada (Revenu national) c. JP Morgan Asset Management (Canada) Inc.*, 2013 CAF 250, par. 77 à 79 (« JP Morgan »).

## Conclusion

[66] Dans ses observations en réponse déposées en l'espèce, l'appelante rappelle que les [TRADUCTION] « années d'imposition 1998 à 2008 ne faisaient pas l'objet de l'appel » et que [TRADUCTION] « les cotisations pour ces années étaient définitives ».

[67] Pour les motifs exposés ci-dessus, cet argument doit également être rejeté. Il convient de noter que c'est l'appelante qui a soulevé l'application du paragraphe 128.1(1) dans ses observations verbales (et non dans les actes de procédure), invitant ainsi la Cour à se prononcer sur le moment où elle est devenue résidente du Canada. L'appelante ne peut pas désormais déclarer que la Cour n'a pas compétence [TRADUCTION] « pour statuer à cet égard »<sup>52</sup>.

[68] L'appelante avance aussi qu'il ne s'agit pas d'une affaire de [TRADUCTION] « report prospectif d'une perte ou de calcul de la fraction non amortie du coût en capital qui exige que le ministre calcule les soldes des comptes afin d'établir le montant des impôts au cours d'une année postérieure »<sup>53</sup>.

[69] En toute déférence, je rejette cette thèse. Le droit est bien fixé : le contribuable doit suivre le prix de base rajusté de son immobilisation au fil du temps, même si cela ne présentera un intérêt qu'à une période ultérieure, lorsqu'une perte ou un gain aura été engendré. Le ministre avait le droit d'effectuer les recherches nécessaires pour vérifier ou établir ce montant.

[70] En fin de compte, même si l'appelante conclut, à juste titre, que son statut de non-résidente pendant les années 1998 à 2008 n'était pas controversé lors de l'audience, il n'en demeure pas moins que l'avis d'appel indique que le prix de base rajusté de la société de personnes de l'appelante en 2009 s'élevait à 2 760 951 \$<sup>54</sup>.

[71] Le ministre a aussi présumé que le montant du prix de base rajusté de la société de personnes était 2 760 951 \$ et aucun élément de preuve n'a été produit en réfutation de cette présomption.

[72] Même si l'appelante aurait pu présenter un élément de preuve pour contredire l'aveu ou réfuter la présomption du ministre, elle ne l'a pas fait.

---

<sup>52</sup> Observations en réponse de l'appelante, par. 2.

<sup>53</sup> Observations en réponse de l'appelante, par. 4.

<sup>54</sup> Avis d'appel, par. 8.

[73] L'appelante ne s'est simplement pas acquittée de son fardeau de la preuve.

[74] Compte tenu de ce qui précède, je conclus encore une fois que le prix de base rajusté de la société de personnes en 2009 était 2 760 951 \$ et que le paragraphe 128.1(1) de la Loi ne s'appliquait pas à la présomption de disposition de la participation dans la société en personnes, étant donné qu'elle n'appartenait pas à l'appelante au moment où elle est devenue résidente du Canada.

## **V. L'application de la Convention fiscale entre le Canada et les Pays-Bas**

[75] Dans la décision rendue par la CCI, j'ai conclu que la Convention fiscale entre le Canada et les Pays-Bas (la « Convention »)<sup>55</sup> n'avait pas d'incidence directe sur l'appel, mais la CAF a conclu qu'il « s'agi[ssai]t d'une erreur, car si la Convention offrait une exception ou un dégrèvement à l'appelante, elle aurait préséance sur la Loi. La Cour canadienne de l'impôt n'a pas examiné les dispositions de la Convention et ne les a pas appliquées aux faits de l'espèce »<sup>56</sup>.

[76] La CAF a noté que « [l]e terme 'traité fiscal' est défini au paragraphe 248(1) de la Loi en ces termes '[un] accord ou [une] convention général visant l'élimination de la double imposition du revenu, conclu entre le gouvernement du Canada et le gouvernement d'un autre pays, qui a force de loi à ce moment' et que l'objet général de la Convention est « de fournir un certain dégrèvement à l'égard de revenus autrement imposés par l'un ou l'autre des États en évitant la double imposition »<sup>57</sup>. Elle a ajouté que le traité fiscal « a force de loi [au Canada] », qu'en tant que « traité fiscal qui a été conclu entre le Canada et les Pays-Bas », il est « incorporé dans notre droit interne » et qu'« en cas d'incohérence entre les dispositions de la Convention et celles de tout autre droit interne, les dispositions de la convention ont préséance »<sup>58</sup>.

---

<sup>55</sup> Convention entre le Canada et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu signée le 27 mai 1986 et modifiée par des protocoles le 4 mars 1993 et le 25 août 1997.

<sup>56</sup> Arrêt de la CAF, par. 29.

<sup>57</sup> Arrêt de la CAF, par. 21.

<sup>58</sup> Arrêt de la CAF, par. 21.

[77] La CAF a ensuite examiné la disposition 4(3) de la Convention et a noté que l'« exception de non-résidence présumée » dans cette disposition s'applique à « l'article 13 de la Convention, qui traite en particulier des gains en capital »<sup>59</sup>.

[78] La CAF a fait remarquer que selon la thèse de l'appelante, celle-ci était « une résidente du Canada et des Pays-Bas en 2009 » et que les autorités compétentes des deux États n'avaient pas tranché la question d'un « commun accord ». Sans tirer de conclusion sur cette question, la CAF a noté l'argument de l'appelante selon lequel « une cotisation [...] est subordonnée à un accord entre les autorités compétentes » et que tant qu'elles ne sont pas parvenues à un tel accord, le ministre n'a pas « démontré qu'il était habilité à établir une cotisation pour l'appelante à l'égard des gains qu'elle a accumulés à titre de résidente du Canada »<sup>60</sup>.

[79] Pour donner un peu plus de contexte, il est important de noter que dans la décision de la CCI, j'ai conclu que la Convention n'avait pas d'incidence directe sur l'appel<sup>61</sup> et j'ai fait l'observation suivante :

[51] Toutefois, l'appelante fait valoir qu'elle est résidente des Pays-Bas, où se trouve son domicile (bien qu'aucune preuve d'expert n'ait été présentée à l'égard du droit néerlandais) auquel cas il est possible de conclure que l'appelante « est un résident de chacun des États ». Si l'appelante est assujettie à l'impôt au Canada et aux Pays-Bas à l'égard du gain en capital, les autorités compétentes (selon le paragraphe 4(3) de la convention fiscale), et non la Cour, doivent régler la question : *McFadyen c. La Reine*, [2000] A.C.I. n° 589 (QL) (C.C.I.), au paragraphe 154; *Fisher c. La Reine*, n° 92-1160(IT)G, 29 septembre 1994 (C.C.I.).

[Non souligné dans l'original.]

[80] En ce qui concerne l'affaire *McFadyen c. La Reine*<sup>62</sup> (« *McFadyen* »), précitée, le contribuable résidait au Canada, mais se rendait au Japon et y travaillait. Le juge Bowman (tel était alors son titre) a recherché « si le statut ordinaire de résident du Canada lui a été de nouveau accordé en 1987 et 1988 »<sup>63</sup>. Ayant conclu que le contribuable était un résident du Canada pendant ces années, il s'est penché sur l'application de la Convention fiscale entre le Canada et le Japon (1986). Elle

---

<sup>59</sup> Arrêt de la CAF, par. 26.

<sup>60</sup> Arrêt de la CAF, par. 88.

<sup>61</sup> Arrêt de la CAF, par. 52.

<sup>62</sup> *McFadyen c. La Reine*, [2000] 4 CCI 2573, (« *McFayden* »).

<sup>63</sup> *McFadyen*, par. 38.

contenait une disposition qui obligeait les États contractants à trancher la question de la double résidence [TRADUCTION] « d'un commun accord ». Le juge Bowman a conclu que la [TRADUCTION] « décision en application de cette disposition doit être rendue par les autorités compétentes des deux États contractants. Il ne s'agit pas d'une question que notre Cour doit trancher »<sup>64</sup>.

[81] De même, en ce qui concerne l'affaire *Fisher c. La Reine*<sup>65</sup> (« *Fisher* »), également précitée, la question était de savoir si le contribuable était [TRADUCTION] « un résident de fait du Canada » ou s'il était un résident réputé du Canada aux termes du paragraphe 250(1) de la Loi. Le juge Bowman (tel était alors son titre) a conclu que le contribuable était [TRADUCTION] « un résident du Canada, et non un résident du Japon, au sens de l'article 4 de la Convention fiscale entre le Canada et le Japon »<sup>66</sup>, puis il s'est penché sur les [TRADUCTION]« règles de départage » en concluant de la manière suivante :

[TRADUCTION]] 154. Bien que je ne statue pas sur l'affaire, je doute que notre Cour ait compétence pour appliquer les règles de départage mentionnées dans la Convention fiscale entre le Canada et le Japon. Il est précisément indiqué, dans la Convention, que « les autorités compétentes des États contractants déterminent d'un commun accord de quel État contractant cette personne est considérée comme un résident au sens de la présente Convention » et cela devrait être fait par le recours aux règles de départage. Il semble donc que les États contractants prévoyaient que l'application des « règles de départage » soit une question qui relève des autorités compétentes des États contractants, et non de notre Cour.

[Non souligné dans l'original.]

[82] Dans ces deux décisions, la Cour canadienne de l'impôt a conclu que les contribuables étaient des résidents du Canada, tout en notant que tout différend entre les deux États contractants devait être réglé par les autorités compétentes, et non par la Cour. Plus précisément, et contrairement à la thèse défendue par l'appelante devant la CAF en l'espèce, rien n'indiquait qu'une cotisation établie à l'égard des contribuables à titre de résidents du Canada était subordonnée au mécanisme faisant intervenir les autorités compétentes.

---

<sup>64</sup> *McFadyen*, par. 46.

<sup>65</sup> *Fisher c. La Reine*, [1995] CCI 2011 (« *Fisher* »).

<sup>66</sup> *Fisher*, par. 152.

## La thèse de l'appelante

[83] En l'espèce, l'appelante a de nouveau affirmé que comme elle était [TRADUCTION] « une résidente des deux États [...], les autorités compétentes étaient tenues de s'efforcer de trancher la question d'un commun accord » et que, comme il n'existait pas un tel accord, [TRADUCTION] « l'appelante est considérée comme n'étant pas une résidente d'aucun des États aux fins des articles 6 à 21 inclus et des articles 23 et 24 de la Convention »<sup>67</sup>.

[84] L'appelante soutient également que l'article 25 de la Convention intitulé « Procédure amiable » est [TRADUCTION] « simplement une disposition facultative qui permet au contribuable d'adresser à une autorité compétente une demande afin qu'elle tranche la question », mais qu'il [TRADUCTION] « ne dégage aucun des États du caractère impératif du paragraphe 3 de l'article 4 qui s'applique dès lors qu'une personne est une résidente des deux États »<sup>68</sup>.

[85] Il est soutenu qu'étant donné que [TRADUCTION] « le texte du paragraphe 4(3) revêt un caractère impératif, qu'il lie les deux États et qu'il ne dépend pas d'une demande du contribuable », le ministre [TRADUCTION] « n'est pas habilité à établir le montant des impôts sur le gain réalisé au moment de la disposition de la participation dans la société de personnes exploitant une ferme au Canada et il ne l'est toujours pas »<sup>69</sup>. L'appelante conclut en indiquant que [TRADUCTION] « la Convention ayant préséance sur les dispositions de la LIR, l'établissement d'une cotisation à l'égard du gain n'avait aucun fondement légal » et était [TRADUCTION] « par conséquent invalide »<sup>70</sup>.

---

<sup>67</sup> Observations écrites de l'appelante, par. 45.

<sup>68</sup> Observations écrites de l'appelante, par. 43.

<sup>69</sup> Observations écrites de l'appelante, par. 49.

<sup>70</sup> Observations écrites de l'appelante, par. 50.

## La thèse de l'intimée

[86] L'intimée soutient que l'appelante n'a pas interprété correctement le texte clair de la Convention [TRADUCTION] « qui est conforme à l'intention des deux États contractants ou aux supports extrinsèques acceptés et établis, comme le Modèle de convention fiscale de l'OCDE » et aux commentaires y afférents, ainsi qu'à l'arrêt *Crown Forest Industries Ltd. c. Canada*<sup>71</sup> (« *Crown Forest* ») rendu par la Cour suprême du Canada.

[87] L'intimée soutient que le paragraphe 4(3) ne dispose pas [TRADUCTION] « qu'aucun État ne peut imposer l'appelante tant qu'il n'y a pas eu d'accord entre les autorités compétentes » et [TRADUCTION] qu'« à défaut d'un accord entre les autorités compétentes [...], selon cette disposition, une société est seulement considérée comme n'étant pas un résident d'aucun des États » pour l'application de la convention et tous les avantages qu'elle peut offrir. Plus précisément, il est soutenu que selon le [TRADUCTION] « paragraphe 4(3), l'appelante est considérée comme étant un résident du Canada aux fins des cotisations établies au titre de la *Loi de l'impôt sur le revenu* »<sup>72</sup>.

[88] L'intimée soutient que l'expression « résident de l'un des États » au paragraphe 4(1) est comprise par renvoi à « la législation de cet État » et que (comme cela est noté au paragraphe 51 de la décision de la CCI), l'appelante n'a présenté aucune preuve d'expert à l'égard du droit étranger : *Canada c. Lefebvre*<sup>73</sup> (« *Lefebvre* »).

[89] De plus, bien qu'il ne soit pas controversé que l'appelante a été constituée sous le régime des lois néerlandaise et que son adresse actuelle se trouvait aux Pays-Bas, aucune preuve n'a été présentée pour établir qu'elle était assujettie à l'impôt dans ce pays en raison de son « domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue », comme l'exige la disposition. Il est allégué que la Cour ne peut pas établir une telle chose en raison des [TRADUCTION] « inférences tirées des documents au dossier »<sup>74</sup> et qu'il faut qu'il y ait conclusion que l'appelante était assujettie à une [TRADUCTION] « obligation fiscale complète » ou qu'elle avait [TRADUCTION] « un motif d'assujettissement à l'impôt » aux Pays-Bas. L'intimée soutient que sans cette preuve, [TRADUCTION] « il

---

<sup>71</sup> *Crown Forest Industries Ltd. c. Canada*, [1992] 2 R.C.S. 802, (« *Crown Forest* »), par. 22, 42 à 44 et 54.

<sup>72</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 82.

<sup>73</sup> *Canada c. Lefebvre*, 2009 CAF 307 (« *Lefebvre* »).

<sup>74</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 86.

n'est pas possible d'établir la résidence aux Pays-Bas de l'appelante » et que, par conséquent, [TRADUCTION] « l'appelante est seulement une résidente » du Canada et les dispositions de la Convention « ne s'appliquent pas »<sup>75</sup>.

[90] L'intimée ajoute que l'application du paragraphe 4(3) découle de la conclusion selon laquelle l'appelante était une résidente du Canada et des Pays-Bas, et c'est alors que les autorités compétentes pourraient intervenir pour « s'efforce[r] de trancher la question d'un commun accord ». Il est soutenu que selon le paragraphe 25(1), il incombe à l'appelante d'engager le processus et de demander qu'un accord soit conclu [TRADUCTION] « dans le cadre de la procédure amiable » et que l'autorité compétente [TRADUCTION] « ne peut pas engager une procédure [...] tant que le contribuable ne présente pas sa position »<sup>76</sup>.

[91] Pour conclure, l'intimée soutient [TRADUCTION] qu'« à défaut d'un tel accord », l'appelante est considérée comme n'étant pas un résident d'aucun des États pour l'application des dispositions de la convention uniquement et qu'elle serait assujettie à [TRADUCTION] « la loi sous-jacente de chaque État »<sup>77</sup>.

### **Discussion**

[92] Il est évident que la notion de résidence revêt une grande importance relativement à l'application de la Convention. En l'espèce, bien que la Cour ait déjà conclu que l'appelante était une résidente du Canada, conformément au critère du centre de gestion et de contrôle, comme cela a été signalé précédemment, l'appelante invoque le paragraphe 4(3) de la Convention et affirme qu'elle était [TRADUCTION] « un résident des deux États ». À la lecture du paragraphe 4(1), il ressort que le contribuable doit d'abord pouvoir démontrer qu'il était un « résident de l'un des États », c.-à-d. les Pays-Bas, et qu'il était « assujetti à l'impôt dans cet État ».

[93] Le problème est que l'appelante n'a présenté aucune preuve d'expert à l'égard du droit néerlandais, de sorte que la Cour ne peut pas établir avec certitude qu'elle était effectivement un résident et qu'elle était assujettie à l'impôt aux Pays-Bas. Comme l'a noté la CAF dans l'arrêt *Lefebvre*, le « droit étranger pertinent à la

---

<sup>75</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 91.

<sup>76</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 97.

<sup>77</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 102.

disposition du litige » doit « être mis en preuve par un expert en la matière avant d'être considéré »<sup>78</sup>.

[94] Cela devrait suffire pour régler la question, car si l'appelante n'est pas assujettie à l'impôt aux Pays-Bas, au sens donné à cette expression aux fins de la Convention, et si elle n'est pas un résident du Canada et des Pays-Bas, alors on pourrait raisonnablement conclure que l'article 4 de la Convention ne s'applique pas.

[95] L'autre problème est qu'au paragraphe 4(1), il est fait mention de l'expression « résident de l'un des États [...] en vertu de la législation de cet État » et il est exigé qu'elle « [soit] assujettie à l'impôt de cet État » pour les motifs énumérés suivants : « son domicile, [...] sa résidence, [...] son siège de direction ou [...] tout autre critère de nature analogue ». Comme l'a noté la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Crown Forest*, il faut qu'il y ait conclusion de l'existence de quelque « lien de causalité ou [...], à tout le moins, de quelque lien étroit » entre l'assujettissement à l'impôt de l'appelante aux Pays-Bas et les motifs énumérés ci-dessus<sup>79</sup>. Cela implique « plus que le simple fait d'être redevable d'un impôt à l'égard d'une part de revenu » et comporte « l'assujettissement fiscal le plus complet qu'un État puisse imposer »<sup>80</sup>.

[96] Pour faciliter encore plus l'interprétation de l'article 4, je me penche sur le *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE, 2017* (version complète) (le « Modèle de convention de l'OCDE ») et les commentaires y afférents (les « Commentaires de l'OCDE »).

[97] Comme cela est noté dans l'arrêt *Crown Forest*, « [s]uivant les art. 31 et 32 de la Convention de Vienne sur le droit des traités (R.T. Can. 1980 n° 37), on peut recourir à ce genre de documents extrinsèques pour interpréter des documents internationaux comme les conventions fiscales »<sup>81</sup>. De même, dans l'arrêt *Canada c. Prévost Car Inc.*,<sup>82</sup> (« *Prévost* »), la CAF a conclu que :

La reconnaissance mondiale des dispositions du Modèle de Convention et leur intégration dans la plupart des conventions bilatérales ont fait des Commentaires sur les dispositions du Modèle de Convention de l'OCDE un guide largement

---

<sup>78</sup> *Lefebvre*, par. 21.

<sup>79</sup> *Crown Forest*, par. 24 et 25.

<sup>80</sup> *Crown Forest*, par. 40.

<sup>81</sup> *Crown Forest*, par. 55.

<sup>82</sup> *Canada c. Prévost Car Inc.*, 2009 CAF 57 (« *Prévost* »), par. 10.

reconnu en matière d'application et d'interprétation des conventions fiscales bilatérales [...].

[98] Les Commentaires de l'OCDE de l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE confirment qu'une personne ne doit pas être considérée comme un résident d'un État contractant si, bien qu'elle soit considérée comme un résident selon le droit interne de cet État, elle [TRADUCTION] « est assujettie à une imposition qui se limite au revenu de sources situées dans cet État ou aux gains en capital réalisés dans cet État »<sup>83</sup>. L'objet et le but de la disposition [TRADUCTION] « sont d'exclure les personnes qui ne sont pas assujetties à une imposition complète (assujettissement complet à l'impôt) dans un État »<sup>84</sup>.

[99] En l'espèce, mis à part la question de l'absence de preuve d'expert mentionnée ci-dessus, je suis d'avis qu'il n'y a pas suffisamment d'éléments de preuve pour conclure que l'appelante était assujettie à une imposition complète aux Pays-Bas.

[100] Par conséquent, au sens du paragraphe 4(1) de la Convention, la Cour ne peut pas établir de façon concluante que l'appelante était « un résident de l'un des États », c.-à-d. les Pays-Bas, et il s'ensuit qu'elle ne peut pas non plus établir de façon concluante que l'appelante était « un résident des deux États » au sens du paragraphe 4(3).

[101] Ayant tiré cette conclusion, je commenterai néanmoins brièvement la « procédure amiable » consacrée par l'article 25 de la Convention. Selon cette procédure, il est prévu que lorsqu'une personne estime que les mesures prises par l'un des États ou par les deux États entraîneront une imposition non conforme aux dispositions de la Convention, c.-à-d. une double imposition, elle peut adresser à « l'autorité compétente de l'État dont elle est un résident » une demande écrite. L'« autorité compétente [de l'État] [...] s'efforce [...] de résoudre le [problème] par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État ». Si les autorités compétentes ne peuvent pas résoudre la question par voie d'accord amiable, elles peuvent le soumettre à l'arbitrage. La demande « doit être soumis[e] dans les deux ans suivant la première notification de la mesure qui entraîne » une imposition de ce type.

[102] L'appelante a été informée officiellement, par la délivrance de l'avis de nouvelle cotisation, le 3 juillet 2013, de la décision du ministre d'établir une

---

<sup>83</sup> Commentaires de l'OCDE, par. 8-1, p. 181.

<sup>84</sup> Commentaires de l'OCDE, par. 8-3, p. 181.

nouvelle cotisation à l'égard du gain en capital en cause. Un avis d'opposition a été déposé le 7 septembre 2013. En pratique, l'appelante aurait pu demander que l'instance soit suspendue jusqu'à la présentation d'une demande aux termes de l'article 25, comme on l'a vu précédemment. Elle ne l'a pas fait.

[103] Une fois de plus, l'appelante ayant soutenu que l'article 25 était « simplement une disposition facultative », le problème est qu'elle ne peut pas ensuite soutenir qu'« une cotisation [...] est subordonnée à un accord entre les autorités compétentes ». Cette thèse est simplement indéfendable et elle doit être rejetée.

[104] Conformément aux conclusions de notre Cour, confirmées par la CAF, l'appelante est considérée comme un résident du Canada en vertu du droit interne du pays et elle est assujettie à l'imposition canadienne, sauf si elle est réputée être, aux termes d'une convention fiscale signée avec un autre pays, un résident de l'autre pays, auquel cas elle a droit aux avantages prévus par la convention, notamment l'exonération concernant les gains en capital.

[105] L'appelante affirme qu'en l'absence d'un accord entre les autorités compétentes, le ministre n'est pas dégagé « du caractère impératif » du paragraphe 4(3) « qui s'applique dès lors qu'une personne est une résidente des deux États ».

[106] Cet argument semble découler de la compréhension de l'appelante, selon laquelle, à défaut d'accord amiable entre les autorités compétentes, elle est « considérée comme n'étant pas une résidente d'aucun des États » et, par conséquent, le gain en capital n'est pas assujetti à l'impôt au Canada et le ministre n'était pas autorisé à établir la cotisation.

[107] Je conviens avec l'intimée que l'expression « considérée comme n'étant pas un résident d'aucun des États » ne signifie pas que l'appelante n'est pas assujettie à l'impôt au Canada. Elle signifie simplement que l'appelante n'a pas droit aux avantages prévus par la Convention qui y sont énumérés, notamment l'exonération de l'impôt sur les gains en capital indiquée à l'article 13.

[108] Ce point de vue est conforté par le paragraphe 24.4<sup>85</sup> des Commentaires de l'OCDE concernant l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE. En voici le texte :

24.2 La dernière phrase du paragraphe 3 dispose qu'en l'absence d'un accord entre les autorités compétentes, la personne ayant une double résidence ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations prévus par la Convention sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes. Toutefois, cela n'empêchera pas que le contribuable soit considéré comme résident de chacun des États contractants à des fins autres que l'octroi des allègements ou exonérations prévus par la Convention à cette personne. [...]

[Non souligné dans l'original.]

[109] Pour l'ensemble des motifs qui précèdent, la Cour doit une fois de plus conclure que l'article 4 de la Convention ne s'applique pas, car en l'absence d'un accord amiable entre les autorités compétentes, l'appelante est « considérée comme n'étant pas un résident d'aucun des États », de sorte qu'elle n'a droit à aucun avantage prévu par la Convention, notamment l'exonération de l'impôt sur les gains en capital en application de l'article 13. Il s'ensuit que le ministre avait le droit d'établir la nouvelle cotisation à l'égard du gain en capital en cause.

---

<sup>85</sup> Commentaires de l'OCDE, par. 24.4, p. 190.

## **VI. Conclusion**

[110] Pour l'ensemble des motifs qui précèdent, l'appel est de nouveau rejeté avec dépens en faveur de l'intimée, relativement au nouvel examen en l'espèce uniquement.

Signé à Ottawa, Canada, ce 2<sup>e</sup> jour de février 2021.

« Guy R. Smith »

---

Le juge Smith

Traduction certifiée conforme  
ce 27<sup>e</sup> jour de mai 2021.  
François Brunet, réviseur

Landbouwbedrijf Backx B. V.  
2015-1302(IT)G  
Annexes A et B  
Annexe A

<b><i>Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.)</i></b>	<b><i>Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.)</i></b>
<p><b>115.1 (1)</b> Malgré les autres dispositions de la présente loi, les montants déterminés et les décisions prises en conformité avec une convention qui est conclue entre le ministre et une autre personne, en conformité avec une disposition de quelque convention ou accord fiscal entre le Canada et un autre pays qui a force de loi au Canada, et qui vise l'imposition de l'autre personne, sont réputés conformes à la présente loi.</p>	<p><b>115.1(1)</b> Notwithstanding any other provision of this Act, where the Minister and another person have, under a provision contained in a tax convention or agreement with another country that has the force of law in Canada, entered into an agreement with respect to the taxation of the other person, all determinations made in accordance with the terms and conditions of the agreement shall be deemed to be in accordance with this Act.</p>
<p>(...)</p>	<p>(...)</p>
<p><b>116(5.01)</b> Le présent paragraphe s'applique à l'acquisition d'un bien effectuée par une personne (appelée « acheteur » au présent paragraphe) auprès d'une personne non-résidente si les conditions suivantes sont réunies :</p>	<p><b>116(5.01)</b> This subsection applies to the acquisition of a property by a person (referred to in this subsection as the "purchaser") from a non-resident person if</p>
<p>a) après enquête sérieuse, l'acheteur en vient à la conclusion que la personne non-résidente est, aux termes d'un traité fiscal que le Canada a conclu avec un pays donné, un résident de ce pays;</p>	<p>(a) the purchaser concludes after reasonable inquiry that the non-resident person is, under a tax treaty that Canada has with a particular country, resident in the particular country;</p>
<p>b) le bien serait un bien protégé par traité de la personne non-résidente si celle-ci était, aux termes du traité visé à l'alinéa a), un résident du pays donné;</p>	<p>(b) the property would be treaty-protected property of the non-resident person if the non-resident person were, under the tax treaty referred to in paragraph (a), resident in the particular country; and</p>
<p>c) l'acheteur donne avis aux termes du paragraphe (5.02) relativement à l'acquisition.</p>	<p>(c) the purchaser provides notice under subsection (5.02) in respect of the acquisition.</p>
<p><b>116(5.02)</b> La personne (appelée « acheteur » au présent paragraphe) qui acquiert un bien d'une personne non-résidente donne avis relativement à l'acquisition si elle envoie au ministre, au plus tard le trentième jour suivant la date de l'acquisition, un avis contenant les renseignements suivants :</p>	<p><b>116(5.02)</b> A person (referred to in this subsection as the "purchaser") who acquires property from a non-resident person provides notice under this subsection in respect of the acquisition if the purchaser sends to the Minister, on or before the day that is 30 days after the date of the acquisition, a notice setting out</p>
<p>a) la date de l'acquisition;</p>	<p>(a) the date of the acquisition;</p>
<p>b) les nom et adresse de la personne non-résidente;</p>	<p>(b) the name and address of the non-resident person;</p>
<p>c) une description suffisamment détaillée du bien;</p>	<p>(c) a description of the property sufficient to identify it;</p>

<p><b>d)</b> la somme payée ou payable par l'acheteur pour le bien;</p> <p><b>e)</b> le nom du pays ayant conclu avec le Canada un traité fiscal en vertu duquel le bien est un bien protégé par traité pour l'application des paragraphes (5.01) ou (6.1), selon le cas.</p> <p>(...)</p> <p><b>128.1(1)</b> Pour l'application de la présente loi, les règles suivantes s'appliquent au contribuable qui commence à résider au Canada à un moment donné :</p> <p><b>a)</b> lorsque le contribuable est une société ou une fiducie, les présomptions suivantes s'appliquent :</p> <p><b>(i)</b> son année d'imposition qui comprendrait par ailleurs le moment donné est réputée avoir pris fin immédiatement avant ce moment et sa nouvelle année d'imposition, avoir commencé à ce moment,</p> <p><b>(ii)</b> aux fins de déterminer l'exercice du contribuable après le moment donné, le contribuable est réputé ne pas avoir établie d'exercice avant ce moment;</p> <p><b>b)</b> le contribuable est réputé avoir disposé, au moment (appelé « moment de la disposition » au présent paragraphe) immédiatement avant le moment immédiatement avant le moment donné, de chaque bien lui appartenant, à l'exception, s'il est un particulier, des biens suivants, pour un produit égal à la juste valeur marchande du bien au moment de la disposition :</p> <p><b>(i)</b> les biens qui sont des biens canadiens imposables,</p> <p><b>(ii)</b> les biens à porter à l'inventaire d'une entreprise que le contribuable exploite au Canada au moment de la disposition,</p> <p><b>(iii)</b> les biens compris dans la catégorie 14.1 de l'annexe II du <i>Règlement de l'impôt sur le revenu</i> relatifs à une entreprise que le contribuable exploite au Canada au moment de la disposition,</p> <p><b>(iv)</b> les droits, participations ou intérêts exclus du contribuable (sauf une participation visée à l'alinéa k) de la définition de droit, participation ou intérêt exclu au paragraphe (10));</p> <p><b>(v)</b> [Abrogé, 2001, ch. 17, art. 123]</p>	<p><b>(d)</b> the amount paid or payable, as the case may be, by the purchaser for the property; and</p> <p><b>(e)</b> the name of the country with which Canada has concluded a tax treaty under which the property is a treaty-protected property for the purposes of subsection (5.01) or (6.1), as the case may be.</p> <p>(...)</p> <p><b>128.1(1)</b> For the purposes of this Act, where at a particular time a taxpayer becomes resident in Canada,</p> <p><b>(a)</b> where the taxpayer is a corporation or a trust,</p> <p><b>(i)</b> the taxpayer's taxation year that would otherwise include the particular time shall be deemed to have ended immediately before the particular time and a new taxation year of the taxpayer shall be deemed to have begun at the particular time, and</p> <p><b>(ii)</b> for the purpose of determining the taxpayer's fiscal period after the particular time, the taxpayer shall be deemed not to have established a fiscal period before the particular time;</p> <p><b>(b)</b> the taxpayer is deemed to have disposed, at the time (in this subsection referred to as the "time of disposition") that is immediately before the time that is immediately before the particular time, of each property owned by the taxpayer, other than, if the taxpayer is an individual,</p> <p><b>(i)</b> property that is a taxable Canadian property,</p> <p><b>(ii)</b> property that is described in the inventory of a business carried on by the taxpayer in Canada at the time of disposition,</p> <p><b>(iii)</b> property included in Class 14.1 of Schedule II to the <i>Income Tax Regulations</i>, in respect of a business carried on by the taxpayer in Canada at the time of disposition, and</p> <p><b>(iv)</b> an excluded right or interest of the taxpayer, other than an interest described in paragraph (k) of the definition <i>excluded right or interest</i> in subsection (10),</p> <p><b>(v)</b> [Repealed, 2001, c. 17, s. 123]</p> <p><b>(c)</b> the taxpayer shall be deemed to have acquired at the particular time each property deemed by paragraph 128.1(1)(b) to have been disposed of by the taxpayer,</p>
---	--

<p>c) le contribuable est réputé avoir acquis, au moment donné, chaque bien dont il est réputé par l'alinéa b) avoir disposé, à un coût égal au produit de disposition du bien;</p> <p>(...)</p> <p><b>152(8)</b> Sous réserve des modifications qui peuvent y être apportées ou de son annulation lors d'une opposition ou d'un appel fait en vertu de la présente partie et sous réserve d'une nouvelle cotisation, une cotisation est réputée être valide et exécutoire malgré toute erreur, tout vice de forme ou toute omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi.</p> <p>(...)</p> <p><b>248(1) définition</b> du terme «bien protégé par traité»</p> <p><b>Bien protégé par traité</b> À un moment donné, bien d'un contribuable dont la disposition par lui à ce moment donne naissance à un revenu ou à un gain qui serait exonéré, par l'effet d'un traité fiscal, de l'impôt prévu à la partie I. (treaty-protected property)</p> <p>(...)</p> <p><b>250(5)</b> Malgré les autres dispositions de la présente loi (sauf l'alinéa 126(1.1)a)), une personne est réputée ne pas résider au Canada à un moment donné dans le cas où, à ce moment, si ce n'était le présent paragraphe ou tout traité fiscal, elle résiderait au Canada pour l'application de la présente loi alors que, en vertu d'un traité fiscal conclu avec un autre pays, elle réside dans ce pays et non au Canada.</p>	<p>at a cost equal to the proceeds of disposition of the property;</p> <p>(...)</p> <p><b>152(8)</b> An assessment shall, subject to being varied or vacated on an objection or appeal under this Part and subject to a reassessment, be deemed to be valid and binding notwithstanding any error, defect or omission in the assessment or in any proceeding under this Act relating thereto.</p> <p>(...)</p> <p><b>248(1) definition</b> of “treaty-protected property”</p> <p><i>Treaty-protected property</i> of a taxpayer at any time means property any income or gain from the disposition of which by the taxpayer at that time would, because of a tax treaty with another country, be exempt from tax under Part I; (<i>bien protégé par traité</i>)</p> <p>(...)</p> <p><b>250(5)</b> Notwithstanding any other provision of this Act (other than paragraph 126(1.1)(a)), a person is deemed not to be resident in Canada at a time if, at that time, the person would, but for this subsection and any tax treaty, be resident in Canada for the purposes of this Act but is, under a tax treaty with another country, resident in the other country and not resident in Canada.</p>
--	---

## Annexe B

<b>Convention entre le Canada et le Royaume des Pays-Bas</b>	<b>Convention Between Canada and the Kingdom of the Netherlands</b>
<p>Cette refonte de la Convention fiscale entre le Canada et le Royaume des Pays-Bas signée le 27 mai 1986, et telle qu'elle a été modifiée par le Protocole signé le 4 mars 1993 et le Protocole signé le 25 août 1997, n'est fournie qu'à titre de référence et n'a aucune valeur officielle.</p> <p>Le Gouvernement du Canada et Le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas, désireux de remplacer par une nouvelle convention la Convention actuelle entre le Gouvernement du Canada et le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Ottawa le 2 avril 1957, telle que modifiée par la Convention supplémentaire signée à Ottawa le 28 octobre 1959 et telle que subséquemment modifiée par la Convention supplémentaire signée à Ottawa le 3 février 1965, sont convenus des dispositions suivantes:</p> <p><b>Chapitre I - Champ d'application de la convention</b></p> <p><b>Article 1 - Personnes visées</b></p> <p>La présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État ou des deux États.</p> <p>(...)</p> <p><b>Article 4 - Résident</b></p> <p>1. Au sens de la présente Convention, l'expression « résident de l'un des États » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.</p> <p>(...)</p> <p>3. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident de chacun des États, les autorités compétentes des États s'efforcent de trancher la question d'un commun accord en ayant égard à son siège de direction effective, au lieu où elle a été constituée ou créée et à tous autres éléments pertinents. À défaut d'un tel accord, cette personne est considérée comme n'étant</p>	<p>This consolidated version of Canada-Netherlands Income Tax Convention signed on May 27, 1986 and amended by the Protocols signed on March 4, 1993 and August 25, 1997 is provided for convenience of reference only and has no official sanction.</p> <p>The Government of Canada and the Government of the Kingdom of the Netherlands, desiring to replace by a new convention the existing Convention between the Government of the Kingdom of the Netherlands and the Government of Canada for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, signed at Ottawa on 2 April 1957, as modified by the Supplementary Convention signed at Ottawa on 28 October 1959 and as further modified by the Supplementary Convention signed at Ottawa on 3 February 1965, have agreed as follows:</p> <p><b>Chapter I – Scope of Convention</b></p> <p><b>Article 1 – Personal Scope</b></p> <p>This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the States.</p> <p>(...)</p> <p><b>Article 4 - Resident</b></p> <p>1. For the purposes of this Convention, the term "resident of one of the States" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature.</p> <p>(...)</p> <p>3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both States, the competent authorities of the States shall endeavour to settle the question by mutual agreement having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall be deemed not to be a</p>

<p>pas un résident d'aucun des États pour l'application des articles 6 à 21 inclus et des articles 23 et 24.</p> <p>(...)</p> <p><b>Article 13 - Gains en capital</b></p> <p>1. Les gains qu'un résident de l'un des États tire de l'aliénation de biens immobiliers situés dans l'autre État, sont imposables dans cet autre État.</p> <p>2. Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise de l'un des États a dans l'autre État, ou de biens mobiliers qui appartiennent à une base fixe dont un résident de l'un des États dispose dans l'autre État pour l'exercice d'une profession indépendante, y compris de tels gains provenant de l'aliénation de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de cette base fixe, sont imposables dans cet autre État.</p> <p>3. Les gains provenant de l'aliénation de navires ou aéronefs exploités en trafic international ainsi que de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires ou aéronefs ne sont imposables que dans l'État où le siège de direction effective de l'entreprise est situé. Au sens du présent paragraphe, les dispositions du paragraphe 3 de l'article 8 s'applique.</p> <p>4. Les gains qu'un résident de l'un des États tirent de l'aliénation</p> <p>a) d'actions (autres que des actions inscrites à une bourse de valeurs approuvée dans l'un des États) faisant partie d'une participation substantielle dans le capital d'une société qui est un résident de l'autre État et dont la valeur des actions est principalement tirée de biens immobiliers situés dans l'autre État, ou</p> <p>b) d'une participation substantielle dans une société de personnes, une fiducie ou une succession constituée en vertu de la législation de l'autre État, ou d'une participation majoritaire dans une société de personnes ou une fiducie non constituée en vertu de la législation de l'autre État, et dont la valeur est, dans l'un et l'autre cas, principalement tirée de biens immobiliers situés dans l'autre État, sont imposables dans cet autre État. Au sens du présent paragraphe, l'expression "biens immobiliers" comprend des actions d'une société dont la valeur des actions est principalement tirée de biens immobiliers ou une participation substantielle dans une société de personnes, une fiducie ou une succession visée à l'alinéa b), mais ne comprend pas les biens,</p>	<p>resident of either State for the purposes of Articles 6 to 21 inclusive and Articles 23 and 24.</p> <p>(...)</p> <p><b>Article 13 – Capital Gains</b></p> <p>1. Gains derived by a resident of one of the States from the alienation of immovable property situated in the other State may be taxed in that other State.</p> <p>2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of one of the States has in the other State or of movable property pertaining to a fixed base available to a resident of one of the States in the other State for the purpose of performing independent personal services, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise) or of such fixed base, may be taxed in that other State.</p> <p>3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic or movable property pertaining to the operation of such ships or aircraft, shall be taxable only in the State in which the place of effective management of the enterprise is situated. For the purposes of this paragraph the provisions of paragraph 3 of Article 8 shall apply.</p> <p>4. Gains derived by a resident of one of the States from the alienation of:</p> <p>a) shares (other than shares listed on an approved stock exchange in one of the States) forming part of a substantial interest in the capital stock of a company that is a resident of the other State the value of which shares is derived principally from immovable property situated in the other State, or</p> <p>b) a substantial interest in a partnership, trust or estate that was established under the law in the other State, or a controlling interest in a partnership or trust that was not established under the law in the other State, the value of which in either case is derived principally from immovable property situated in that other State, may be taxed in that other State. For the purposes of this paragraph, the term "immovable property" includes the shares of a company the value of which shares is derived principally from immovable property or a substantial interest in a partnership, trust or estate referred to in sub-paragraph (b), but does not include property (other than rental property) in which the business of the company, partnership, trust or estate is</p>
--	---

autres que les biens locatifs, dans lesquels la société, la société de personnes, la fiducie ou la succession exerce son activité; il existe une participation substantielle lorsque le résident et des personnes qui lui sont associées possèdent au moins 10 pour cent des actions d'une catégorie quelconque du capital social d'une société ou ont une participation d'au moins 10 pour cent dans une société de personnes, une fiducie ou une succession; et il existe une participation majoritaire lorsque le résident et des personnes qui lui sont associées ont une participation d'au moins 50 pour cent dans une société de personnes, une fiducie ou une succession.

5. Lorsqu'un résident de l'un des États aliène un bien qui, conformément au présent article, est imposable dans l'autre État et qui appartenait à un résident du premier État à la date de signature de la Convention, le montant du gain qui est assujéti à l'impôt dans cet autre État conformément au présent article est réduit de la fraction du gain qui est imputable (sur une base mensuelle), ou toute part plus élevée du gain telle qu'établie à la satisfaction de l'autorité compétente de l'autre État comme étant raisonnablement imputable, à la période se terminant le 31 décembre de l'année où la Convention est entrée en vigueur. Toutefois, la présente disposition ne s'applique pas aux gains provenant de l'aliénation d'un bien qui, conformément à la Convention actuelle, sont déjà imposables dans l'autre État.

6. Lorsqu'un résident de l'un des États aliène un bien lors d'une constitution en société ou autres constitutions, d'une réorganisation, d'une fusion, d'une séparation ou d'une opération semblable et que le bénéfice, gain ou revenu relatif à une telle aliénation n'est pas reconnu aux fins d'imposition dans cet État, si elle en est requise par la personne qui acquiert le bien, l'autorité compétente de l'autre État peut, sous réserve de modalités qui lui sont satisfaisantes, accepter de différer la reconnaissance du bénéfice, gain ou revenu relatif audit bien aux fins d'imposition dans cet autre État jusqu'au moment et de la façon qui sont précisées dans l'entente.

7. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4 ne sont imposables que dans l'État dont le cédant est un résident.

8. Les dispositions du paragraphe 7 ne portent pas atteinte au droit de chacun des États de percevoir, conformément à sa législation, un impôt sur les gains provenant de l'aliénation d'un bien et réalisés par une personne physique qui est un résident de l'autre État et

carried on; and a substantial interest exists when the resident and persons related thereto own 10% or more of the shares of any class of the capital stock of a company or have an interest of 10% or more in a partnership, trust or estate; and a controlling interest exists when the resident and persons related thereto have an interest of 50% or more in a partnership, trust or estate.

5. Where a resident of one of the States alienates property which may in accordance with this Article be taxed in the other State and which was owned by a resident of the first-mentioned State on the date of signature of the Convention, the amount of the gain which is liable to tax in that other State in accordance with this Article shall be reduced by the proportion of the gain attributable (on a monthly basis), or such greater portion of the gain as is shown to the satisfaction of the competent authority of the other State to be reasonably attributable, to the period ending on 31 December of the year in which the Convention enters into force. However, this provision shall not apply to gains from the alienation of property which in accordance with the existing Convention may already be taxed in the other State.

6. Where a resident of one of the States alienates property in the course of a corporate or other organization, reorganization, amalgamation, division or similar transaction and profit, gain or income with respect to such alienation is not recognized for the purpose of taxation in that State, if requested to do so by the person who acquires the property, the competent authority of the other State may agree, subject to terms and conditions satisfactory to such competent authority, to defer the recognition of the profit, gain or income with respect to such property for the purpose of taxation in that other State until such time and in such manner as may be stipulated in the agreement.

7. Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the State of which the alienator is a resident.

8. The provisions of paragraph 7 shall not affect the right of either of the States to levy, according to its law, a tax on gains from the alienation of any property derived by an individual who is a resident of the other State and has been a resident of the first-mentioned State at any time during the six years immediately preceding the alienation of the property.

(...)

qui a été un résident du premier État à un moment quelconque au cours des six années précédant immédiatement l'aliénation du bien.

(...)

**Article 25 - Procédure amiable**

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par l'un des États ou par les deux États entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, adresser à l'autorité compétente de l'État dont elle est un résident, une demande écrite et motivée de révision de cette imposition ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'État dont elle possède la nationalité. Le cas doit être soumis dans les deux ans suivant la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention.

3. Un État n'augmente pas la base imposable d'un résident de l'un ou l'autre État en y incluant des éléments de revenu qui ont déjà été imposés dans l'autre État, après l'expiration des délais prévus par sa législation nationale et, en tout cas, après l'expiration de six ans à dater de la fin de la période imposable au cours de laquelle les revenus en cause ont été réalisés. Le présent paragraphe ne s'applique pas en cas de fraude ou d'omission volontaire.

4. Les autorités compétentes des États s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. En particulier, les autorités compétentes peuvent parvenir à un accord pour que les revenus, déductions, crédits ou allocations revenant à une entreprise de l'un des États et à son établissement stable dans l'autre État ou, entre entreprises associées visées à l'article 9, soient imputés d'une manière identique. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éviter la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

5. Si les difficultés ou les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la

**Article 25 – Mutual Agreement Procedure**

1. Where a person considers that the actions of one or both of the States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, address to the competent authority of the State of which he is a resident an application in writing stating the grounds for claiming the revision of such taxation or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the State of which he is a national. The case must be presented within two years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention.

3. A State shall not, after the expiry of the time limits provided in its national laws and, in any case, after six years from the end of the taxable period in which the income concerned has accrued, increase the tax base of a resident of either of the States by including therein items of income which have also been charged to tax in the other State. This paragraph shall not apply in the case of fraud or wilful default.

4. The competent authorities of the States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. In particular, the competent authorities may agree to the same attribution of income, deductions, credits or allowances of an enterprise of one of the States to its permanent establishment in the other State or between related enterprises as provided for in Article 9. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

5. If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of the Convention cannot be resolved by the competent authorities it may, if both competent authorities agree, be submitted for arbitration. The procedures for arbitration shall be established between the competent authorities.

<p>Convention ne peuvent être résolus ou dissipés par les autorités compétentes, ces difficultés ou ces doutes peuvent, si les deux autorités compétentes s'entendent, être soumis à l'arbitrage. Les procédures d'arbitrage seront convenues entre les autorités compétentes.</p>	
--	--

RÉFÉRENCE : 2021 CCI 2

N<sup>o</sup> DU DOSSIER DE LA COUR : 2015-1302(IT)G

INTITULÉ : Landbouwbedrijf Backx B. V.  
c. SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : London (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 5 juin 2017

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Guy R. Smith

DATE DU JUGEMENT : Le 2 février 2021

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M<sup>e</sup> Keith M. Trussler  
M<sup>e</sup> Linda M. Smits

Avocate de l'intimée : M<sup>e</sup> Joanna Hill

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M<sup>e</sup> Keith M. Trussler  
M<sup>e</sup> Linda M. Smits

Cabinet : McKenzie Lake Lawyers LLP  
London (Ontario)

Pour l'intimée : Nathalie G. Drouin  
Sous-procureure générale du Canada  
Ottawa, Canada