

Aspects pratiques de l'imposition des travaux en cours (TEC)

Présenté par

Me Paul Ryan, avocat, associé

Ravinsky Ryan Lemoine s.e.n.c.r.l.

Mme Marie-Christine Tétreault, CPA-CA, LL.M. Fisc.

Marie-Christine Tétreault, CPA

Aspects pratiques de l'imposition des travaux en cours (TEC)

Sommaire

1. Nouvelles dispositions de la LIR
2. Point de vue comptable
3. Question préliminaire
4. Interprétations administratives
5. Exemple pratique
6. Impact fiscal

Aspects pratiques de l'imposition des travaux en cours (TEC)

Sommaire

7. Éléments de réflexion

- 7.1 Ménage des TEC/Équilibre entre les associés
- 7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC
- 7.3 Choix par une société de personnes
- 7.4 Incorporation de dernière minute
- 7.5. Association plus rapide & associés non-participants
- 7.6 Annexe 33
- 7.7 Répartition sur 5 ans: Choix ou réserve?
- 7.8 Rémunération d'un actionnaire sous forme de dividende en lieu du salaire

Aspects pratiques de l'imposition des travaux en cours (TEC)



1. Nouvelles dispositions de la LIR

1. Nouvelles dispositions de la LIR

- Années d'imposition débutant après le 22 mars 2017
- Article 34 L.I.R sera abrogé
- Inclusion sur 5 ans (par. 10(14.1) LIR)

1. Nouvelles dispositions de la LIR

- Règle de base visant l'inventaire s'appliqueront: TEC évalués à leur « Coût d'acquisition », ou si elle est inférieure, à leur JVM
- Choix possible de tout évaluer à la JVM en vertu du Règlement 1801

1. Nouvelles dispositions de la LIR

- Précisions :
 - Permanence de la méthode choisie
 - Changement de méthode des coûts

Aspects pratiques de l'imposition des travaux en cours (TEC)



2. Point de vue comptable

2. Point de vue comptable

- Comptabilisation des TEC
- Méthode comptable acceptable pour les bureaux de professionnels
- Avis au lecteur ?
- Impact des nouvelles règles fiscales sur les EF

Aspects pratiques de l'imposition des travaux en cours (TEC)



3. Question préliminaire

3. Question préliminaire

- Analyse (coût vs JVM) TEC par TEC ou globale?

3. Question préliminaire

- IT 473R (Archivé), par. 3
 - « Pour déterminer lequel du coût et de la juste valeur marchande est le moins élevé, il faut les comparer séparément et individuellement pour chaque article figurant à l'inventaire (ou chaque catégorie habituelle d'articles lorsqu'il est difficile de distinguer des articles particuliers). Le montant le moins élevé pour chaque article, ou chaque catégorie d'articles, doit entrer dans le calcul de la valeur totale des biens figurant à l'inventaire. »

Aspects pratiques de l'imposition des travaux en cours (TEC)



4. Interprétations administratives

4. Interprétations administratives

- Interprétations administratives actuellement disponibles
 - Lettre à l'APFF en date du 1er mai 2018
 - Lettre à CPA Canada en date du 1er mai 2018
 - Interprétations passées concernant le concept d'inventaire en général (2017-0709101E5)
 - Interprétations préliminaires lors de la tentative précédente (avortée) du Gouvernement fédéral d'imposer les TEC (1982)

4. Interprétations administratives

Principes généraux

- Méthode d'évaluation choisie doit donner une « image fidèle » de l'entreprise du professionnel (décision de la Cour suprême dans l'affaire *Canderel*, [1998] 1 R.C.S. 147)
- Toute méthode d'évaluation qui n'est pas incompatible avec la L.I.R. peut être utilisée, dans la mesure où elle donne une « image fidèle » de l'entreprise

4. Interprétations administratives

JVM des TEC

- Honoraires à % sont exclus
- Exception s'il est possible, en fin d'année, de déterminer «un montant dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'il devienne à recevoir par le professionnel après la fin de l'année à l'égard de ces travaux»
- Ex: Victoire en 1ère instance portée en appel?

4. Interprétations administratives

Coût des TEC

- Concession majeure: le temps « d'un associé ou du propriétaire d'une entreprise qui est une profession libérale » n'a pas à être inclus dans le coût des TEC
- Normal en un sens: l'entreprise n'assume pas de coût en tant que tel pour la prestation de l'associé

4. Interprétations administratives

Coût des TEC

(Enjeux concernant les associés et propriétaires)

- Association plus rapide des salariés?
- Impact des diverses structures corporatives utilisées reste à être déterminée
- Associés qui détiennent leur part dans une société de personnes via une société incorporée?
- Cabinets qui sont exploités par une société incorporée, qui paye possiblement un salaire à certains des actionnaires?

4. Interprétations administratives

Coût des TEC

- Deux méthodes : « Coûts variables » et « Coût complet »
- « Coûts variables » incluent les « Coûts directs » et les « Frais généraux variables », mais excluent les « Frais généraux fixes »
- « Coût complet » inclut les « Coûts directs », les « Frais généraux variables » et les « Frais généraux fixes »
- Selon les lettres récentes, la méthode utilisée « doit être celle qui reflète le mieux le revenu du contribuable »

4. Interprétations administratives

Coût des TEC

- Arrêt Canderel toujours applicable selon les lettres récentes
- Rappel du principe formulé dans Canderel-CSC
 - Contribuable est libre de choisir une méthode qui n'est pas incompatible avec
 - La Loi
 - Les règles de droit établies
 - Les principes commerciaux généralement reconnus
- Fardeau de la preuve au contribuable d'établir que sa méthode donne une image fidèle

4. Interprétations administratives

Coût des TEC

- Arrêt Canderel
 - Ensuite, c'est l'ARC qui a le fardeau de démontrer que la méthode cotisée donne une image plus fidèle

4. Interprétations administratives

Sommaire préliminaire

- Sauf pour les dossiers à %, le « Coût » sera probablement moins élevé que la JVM dans la grande majorité des cas
- De même, l'approche fondée sur les « Coûts variables » apparaît à l'origine moins coûteuse que celle fondée sur le « Coût complet » (pas clair si le choix entre les deux méthodes pourrait être contesté par le Fisc, sur la base du concept d'image fidèle)
- Si l'approche des « Coûts variables » est retenue, il reste à déterminer ce qui constitue des
 - « Coûts directs » et « Frais généraux variables » (inclus)
 - « Frais généraux fixes » (exclus)

4. Interprétations administratives

Coût des TEC

- La rémunération des professionnels salariés fait partie des « Coûts variables », incluant le coût des avantages sociaux
- Les frais liés à la location d'un local sont des « Frais généraux fixes », donc exclus de la notion de « Coûts variables »
- Qu'en est-il de tout le reste?

Aspects pratiques de l'imposition des travaux en cours (TEC)



5. Exemple pratique

5. Exemple pratique

- Cabinet AB est une société de personnes qui comporte deux avocats associés (A et B) et deux avocats salariés (C et D)
- Le Cabinet applique la règle du « 3:1 » pour la rémunération de ses salariés (incluant les avantages sociaux):

Avocat	Salaire horaire	Taux de facturation horaire
A	N/A	400 \$
B	N/A	300 \$
C	90 \$	270 \$
D	75 \$	225 \$

5. Exemple pratique

- Les avocats du Cabinet doivent facturer 1,600 heures par année
- Les TEC non facturés représentent le travail des trois derniers mois de l'année (soit 400 heures par avocat)

Avocat	Heures	Taux	TEC à la « JVM »	TEC au « Coût »
A	400	400 \$	160,000 \$	N/A
B	400	300 \$	120,000 \$	N/A
C	400	270 \$	108,000 \$	36,000 \$
D	400	225 \$	90,000 \$	30,000 \$
Total			478,000 \$	66,000 \$

5. Exemple pratique

- Le Cabinet a encouru des déboursés-clients de 80,000 \$, dont 60,000 \$ ont été facturés aux clients et dont 20,000 \$ s'ajoutent aux TEC
- Voir tableau ci-après pour les autres dépenses du Cabinet

5. Exemple pratique

Item	Montant ⁽¹⁾	Statut	Interprétation de l'ARC
Loyer	100,000 \$	Fixe	1 ^{er} mai 2018
Secrétariat (3 personnes)	110,000 \$	Fixe	19 septembre 1989 (AC58507)
Ordinateurs et équipement	48,000 \$	Fixe	19 septembre 1989
Frais de Barreau et Assurance-responsabilité	16,000 \$	Variable	—
Téléphones portables	12,000 \$	Fixe?	—
Assurance-groupe (10 personnes)	20,000 \$	Variable pour les avocats, fixe pour le secrétariat?	1 ^{er} mai 2018
Bibliothèque et abonnements	40,000 \$	À répartir entre les deux catégories?	—
Taxes et autres assurances	20,000 \$	Fixe?	—

(1) Ceci est le total pour l'année. Dans l'exemple, les TEC représentent le travail des trois derniers mois.

5. Exemple pratique

Item	Montant ⁽¹⁾	Statut	Interprétation de l'ARC
Photocopieur			
- Location	5,000 \$	Fixe?	—
- Entretien	4,000 \$	Variable?	—
Déboursés-clients	80,000 \$	Variable	—
Promotion	24,000 \$	Fixe?	—
Internet & al.	22,000 \$	Fixe?	—
Papeterie et frais de bureau	8,000 \$	Variable?	—
Réceptionniste, administration et comptabilité (3 personnes)	175,000 \$	Fixe	19 septembre 1989
Total	684,000 \$		

(1) Ceci est le total pour l'année. Dans l'exemple, les TEC représentent le travail des trois derniers mois.

5. Exemple pratique

Exemple

Récapitulation – Calcul des Coûts variables (1)

Item	Année complète	Période de 3 mois
Salaires des avocats	264,000 \$	66,000 \$
Frais de Barreau et Assurance-responsabilité	16,000 \$	4,000 \$
Assurance-groupe (4 avocats)	8,000 \$	2,000 \$
Bibliothèque et abonnements (50%)	20,000 \$	5,000 \$
Entretien photocopieur	4,000 \$	1,000 \$
Papeterie et frais de bureau	8,000 \$	2,000 \$
Déboursés-clients	80,000 \$	20,000 \$
Total	400,000 \$	100,000 \$

(1) Selon les assumptions qui ont été faites.

5. Exemple pratique

Exemple

Comparaison JVM vs « Coûts variables »

JVM	Coûts variables
478,000 \$	100,000 \$

N.B. La portion « salaires des avocats » incluse dans les coûts variables s'élève à 66 000 \$.

5. Exemple pratique

- Discussion: méthode détaillée vs méthode globale
- Impact sur le secret professionnel en vérification

Aspects pratiques de l'imposition des travaux en cours (TEC)



6. Impact fiscal

6. Impact fiscal

Impact de la répartition sur 5 ans

	2017	2018	2019	2020
		20%	40%	60%
Montant imposable des TEC	100 000 \$	120 000 \$	130 000 \$	170 000 \$
Inclusion dans le revenu fiscal				
Imposition 20 % du coût des TEC		24 000 \$		
Imposition 40 % du coût des TEC			52 000 \$	
Imposition 60 % du coût des TEC				102 000 \$
Déduction dans le revenu fiscal				
Imposition TEC de l'année précédente	s/o	s/o	(24 000 \$)	(52 000 \$)
Total - dans revenu imposable	0 \$	24 000 \$	28 000 \$	50 000 \$

6. Impact fiscal

	2020	2021	2022	2023
	60%	80%	100%	100%
Montant imposable des TEC	170 000 \$	150 000 \$	180 000 \$	200 000 \$
Inclusion dans le revenu fiscal				
Imposition 60 % du coût des TEC	102 000 \$			
Imposition 80 % du coût des TEC		120 000 \$		
Imposition 100 % du coût des TEC			180 000 \$	200 000 \$
Déduction dans le revenu fiscal				
Imposition TEC de l'année précédente	(52 000 \$)	(102 000 \$)	(120 000 \$)	(180 000 \$)
Total - dans revenu imposable	50 000 \$	18 000 \$	60 000 \$	20 000 \$

6. Impact fiscal

Taux d'imposition applicable sur le revenu additionnel résultant de l'imposition des TEC

Sommaire des taux prévus pour 2018 à 2021

* Exercice de 12 mois se terminant au 31 décembre

	2018	2019	2020	2021
Particulier non-incorporé	53,31 %	53,31 %	53,31%	53,31%
PME avec DPE	17 %	15 %	14 %	13 %
PME avec DPE fédéral	21,70 %	20,60 %	20,50 %	20,50 %
Société au taux général	26,70 %	26,60 %	26,50 %	26,50 %

7. Éléments de réflexion



7.1 Ménage des TEC / Équilibre entre les associés

7.1 Ménage des TEC / Équilibre entre les associés

- Question plus contractuelle que fiscale: contrat à revoir?
- TEC souvent contractuellement attribués aux associés selon leur participation passée
- Imposition selon les nouvelles règles à partager selon les participations passées ou les participations actuelles?

7.1 Ménage des TEC / Équilibre entre les associés

- Si « ménage », revenus à attribuer selon la participation passée (% notionnel des TEC de chaque associé) ou selon participation actuelle
- Imposition annuelle partielle (ex: méthode des « coûts variables ») vs imposition finale lors d'un départ (présumément à la JVM, qui sera généralement la base de calcul de la somme payable à l'associé)

7. Éléments de réflexion



7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

- Départ d'un associé:
 - Partie d'un rachat de sa part en fonction de la valeur de sa part des TEC
 - Paiement d'une partie du capital sous forme de TEC

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

- Départ d'un associé:
 - Encore une fois, une question contractuelle
 - En principe, il apparaît juste que l'associé soit imposé sur un montant qui correspond au montant de capital qui lui est attribué pour les TEC, moins la partie de ce montant sur laquelle il s'est déjà imposé

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

- Si paiement sous forme de TEC:
 - Disposition présumée à la JVM pour la Société (par. 98 (2) LIR)
 - Revenu présumé attribué à l'associé qui quitte jusqu'à concurrence du montant approprié
 - L'associé qui quitte ne pourra utiliser la répartition sur 5 ans dans sa nouvelle entreprise (auparavant, choix article 34 LIR était possible sur les TEC attribués)

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

- Si paiement sous forme de TEC:
 - Revenu attribué devient le coût des TEC en cause pour l'associé qui quitte
 - Pas ou peu d'imposition lors de la facturation
 - Même chose si imposition des TEC en vertu des nouvelles règles

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

■ Exemple:

■ Faits assumés:

- Pas d'achalandage
- Capital « dur »/PBR
(incluant TEC déjà imposés) 320 000 \$
- Quote-part des TEC (JVM) 100 000 \$
- Portion TEC déjà imposée 20 000 \$

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

- Exemple:
 - Scénario 1
 - 300 000 \$ payé en argent
 - 100 000 \$ payé en TEC

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

- Exemple:

- Scénario 1

- Revenu de 80 000 \$ sur les TEC pour la Société
 - Revenu de 80 000 \$ attribué à l'associé qui quitte
 - PBR monte à 400 000 \$
 - Aucun gain en capital pour l'associé qui quitte

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

- Exemple:

- Scénario 1

- Coût de 100 000 \$ sur les TEC pour l'associé qui quitte (par. 98(2) LIR)
 - Aucun revenu net pour l'associé qui quitte lors de la facturation des TEC ou de leur inclusion en vertu des nouvelles règles

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

- Exemple:
 - Scénario 2
 - 400 000 \$ payé en argent

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

- Exemple:

- Scénario 2

- Portion des revenus relatifs aux TEC de 80 000 \$ attribuée à l'associé qui quitte et augmentation correspondante de son PBR
 - Réduction de revenu correspondante pour les autres associés

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

- Exemple:

- Scénario 2

- Revenu pour les autres associés lors de la facturation des TEC
 - Aucune imposition « nette » pour les associés qui restent et aucun déboursé d'argent net, puisqu'ils ont conservé les TEC de l'associé qui quitte pour financer le paiement qu'ils lui ont fait
 - Seul désavantage est que les associés qui restent pourraient être assujettis aux nouvelles règles, si les TEC de l'associé qui quitte ne sont pas facturés rapidement

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

- Exemple:

- Scénario 3

- 400 000 \$ payé au complet en TEC (dont 20 000 \$ déjà imposé entre les mains de l'associé qui quitte, en vertu des nouvelles règles)
 - 80 000 \$ de TEC déjà imposé dans les mains des autres associés en vertu des nouvelles règles

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

- Exemple:

- Scénario 3

- Revenu de 300 000 \$ pour la société (par. 98(2) LIR)
- Portion de 80 000 \$ attribuée à l'associé qui quitte et augmentation correspondante de son PBR
- Associés qui restent doivent s'imposer sur 220 000 \$ (normal, car ils ont utilisé des TEC non imposés pour payer du capital « dur »)

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

- Exemple:

- Scénario 3

- Pas de gain en capital pour l'associé qui quitte
- Coût de 400 000 \$ à l'égard des TEC pour l'associé qui quitte (normal, car ces TEC ont tous déjà été imposés)
- Aucun revenu net pour l'associé qui quitte lors de la facturation des TEC ou de leur inclusion en vertu des nouvelles règles

7.2 Retrait d'un associé et transfert des TEC

- Conclusion (convention de société idéale)
 - TEC à imposer dans les mains de l'associé qui quitte selon le contrat idéal est la différence entre:
 - Le montant des TEC inclus dans le capital de l'associé; et
 - Le montant des TEC déjà imposé entre les mains de cet associé

7. Éléments de réflexion

7.3 Choix par une société de personnes

7.3 Choix par une société de personnes

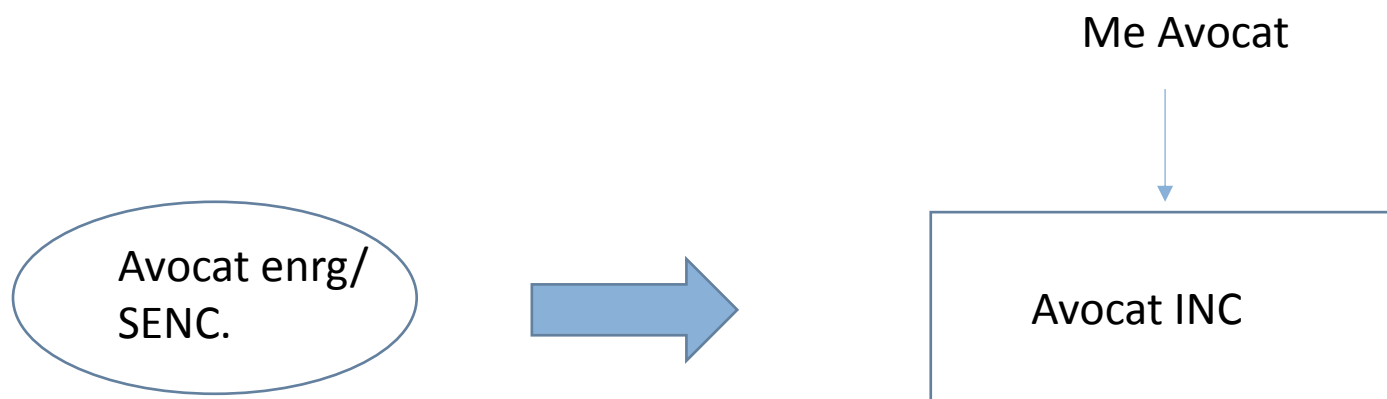
- Choix est-il encore valide si un nouvel associé se joint à la SENC, afin de permettre d'avoir l'allégement sur 5 ans ?
- Et si un associé quitte ?
 - Exemple:
 - AssociéCo le 31 décembre 2017
Vs
 - AssociéCo le 1^{er} janvier 2018
 - IT 2017-0734381E5

7. Éléments de réflexion



7.4 Incorporation de dernière minute

7.4 Incorporation de dernière minute

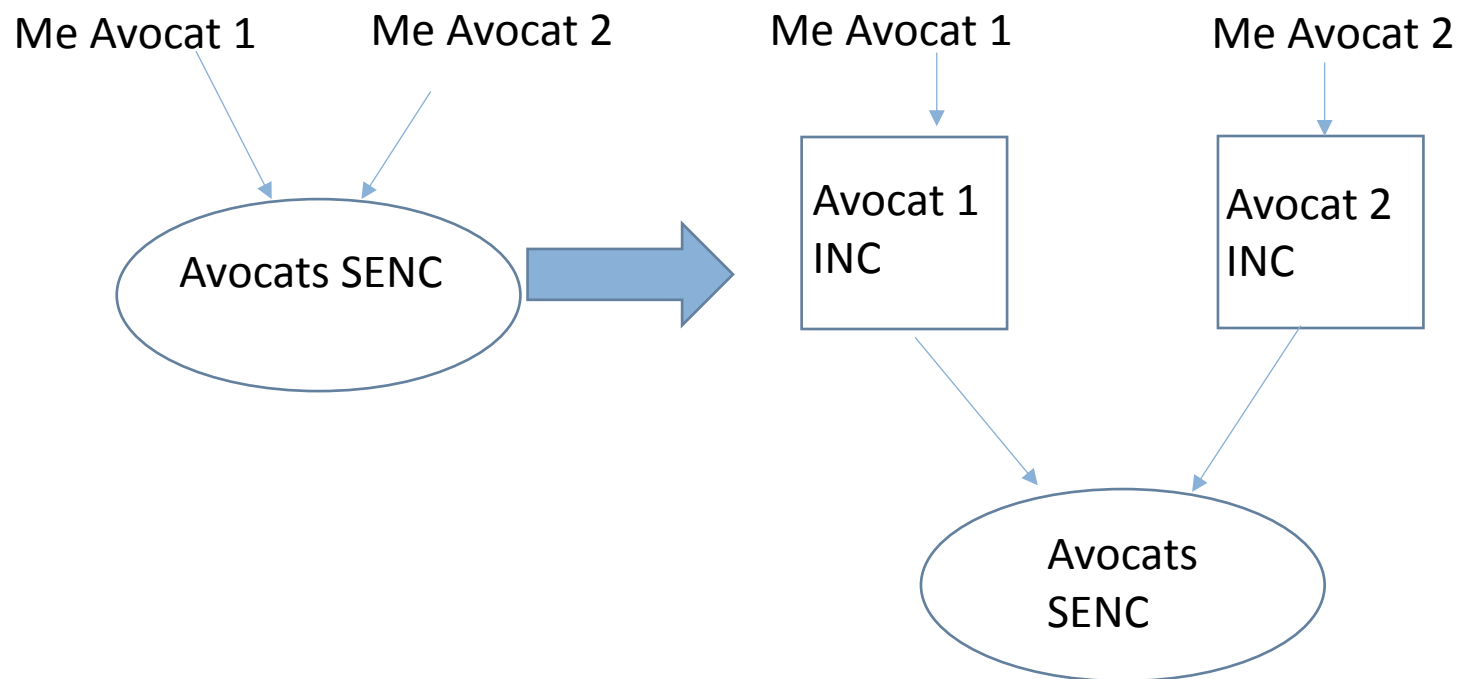


- Roulement en vertu de 85(1) de l'entreprise enr vers une société
- Ou Roulement des biens de la SENC en vertu de 85(2) LIR vers une société & liquidation de la SENC avec 85(3) LIR
- Réserve 5 ans ...

7.4 Incorporation de dernière minute

- Choix et délais
- Déclaration amendée
- Déclaration en retard

7.4 Incorporation de dernière minute



7. Éléments de réflexion



7.5 Association plus rapide &
associés non-participants

7.5 Association plus rapide & associés non-participants

- Peut s'avérer intéressant d'envisager association plus rapide en raison de l'exclusion visant le coût des TEC des associés
- Attention aux « faux associés »

7.5 Salarié vs Associé

- Tribunaux ont souvent tendance à se fier sur la relation convenue entre les parties
 - Ex: *Wolf c. La Reine*, 2002 CAF 96
- Si « trompe-l'œil », tribunaux plus enclins à voir au-delà de la relation définie par les parties

7.5 Salarié vs Associé

- *Charron c. Drolet*, 2005 QCCA 430
 - Lien de subordination pas nécessairement déterminant
 - Obligations d'un associé souvent similaires (ou pires?) à celles d'un salarié
 - Intention des parties « d'exercer une entreprise commune et de partager les pertes et bénéfices de la Société » importante

7.5 Salarié vs Associé

- *Article 2186 C.c.Q.*

2186. Le contrat de société est celui par lequel les parties conviennent, dans un esprit de collaboration, d'exercer une activité, incluant celle d'exploiter une entreprise, d'y contribuer par la mise en commun de biens, de connaissances ou d'activités et de partager entre elles les bénéfices pécuniaires qui en résultent.

Le contrat d'association est celui par lequel les parties conviennent de poursuivre un but commun autre que la réalisation de bénéfices pécuniaires à partager entre les membres de l'association.

7.5 Salarié vs Associé

- *Joanette c. Bérard et Consultation Grand Ours Inc., 2003 QCCRT 0571*
 - Joanette fournit d'abord des services comme travailleuse autonome
 - Proposition de devenir associée
 - Revenu fixe de 52 000 \$, plus participation de 10% dans les profits
 - Associé majoritaire contrôlait le cabinet, attitude paternaliste
 - Statut d'associée

7.5 Salarié vs Associé

- *Exemple de travailleurs qui se sont incorporés et peuvent néanmoins être considérés comme des salariés*

Cause	Référence	Tribunal	Commentaire
Leduc et Habitabec Inc.	1990 Canlii 10582	Cour d'appel du Québec	<ul style="list-style-type: none"> • Incorporation à la demande de l'employeur pour des objectifs fiscaux • Conditions de travail ne changent pas suite à incorporation • Levée du « voile corporatif » pour chercher la « réalité derrière la fiction »
Poulin et Services financiers F.B.N. Inc.	[2002] R.J.D.T. 734	Cour d'appel du Québec	<ul style="list-style-type: none"> • Incorporation volontaire pour des objectifs fiscaux • Contrat de travail est presque identique au contrat de services • Nature contractuelle est celle d'un contrat de travail
Corbeil c. 9177-6872 Québec inc.	2009 QCCRT 451	C.R.T.	<ul style="list-style-type: none"> • Incorporation volontaire • Relation est celle d'un contrat de travail • « Et bien qu'il soit nécessaire d'examiner le fonctionnement de la société du plaignant dans sa globalité, c'est avant tout en regard des relations avec l'employeur que sera jugée celle-ci. L'existence de l'une n'empêche pas de conclure à un autre type de relation entre son détenteur et l'employeur. »
Venne c. Les industries Westroc Itée	2003 QCCRT 0292	C.R.T.	<ul style="list-style-type: none"> • Incorporation à la demande de l'employeur expressément pour contourner le statut de salarié en vertu de la L.N.T. • Permis d'aller au-delà de la forme d'un contrat pour découvrir la réalité • En l'espèce, la réalité n'a rien à voir avec un contrat d'entreprise

7.5 Association plus rapide & associés non-participants

■ Exemple #1:

- Profil annuel du bureau: 1 900 000 \$
- Salarié gagne: 100 000 \$
- Salarié promu « associé »
- Aucune contribution de capital requise
- Rémunération : 5% des profits du bureau
- Minimum garanti de 100 000 \$
- « Cap » de 100 500 \$

7.5 Association plus rapide & associés non-participants

- Exemple #2:

- Profil annuel du bureau: 1 900 000 \$
- Salarié gagne: 100 000 \$
- Salarié promu « associé »
- Aucune contribution de capital
- Quote-part de 5% des premiers 2 Millions \$ de profit et 8% de l'excédent
- Minimum garanti de 100 000 \$
- Alternativement, pas de minimum garanti?

7. Éléments de réflexion



7.6 Annexe 33

7.6 Annexe 33

- Les TEC comptables influent sur le calcul du Capital imposable
 - Paragraphe 181.2(3) LIR
- Fisc peut intervenir si E/F pas conformes aux PCGR
- Question 1: Imposition fiscale sur 5 ans a-t-elle un impact?
- Question 2: que faire si les TEC ne sont pas aux états financiers?

7. Éléments de réflexion



7.7 Répartition sur 5 ans: Choix ou réserve? 

7.7 Répartition sur 5 ans: Choix ou réserve?

- Libellé de 10(14.1) LIR : Travail en cours – Règles transitoires
- Semble automatique

7. Éléments de réflexion

7.8 Rémunération d'un actionnaire sous forme de dividende en lieu du salaire

7.8 Rémunération d'un actionnaire sous forme de dividende en lieu du salaire

- Jurisprudence civile/droit du travail
 - *Visionic Inc. c. Michaud*, [1982] J.Q. N° 174
- Jurisprudence fiscale
 - Article 160
 - « Essayé » par certains contribuables, donc Fisc plaide le contraire dans ces causes

7.8 Rémunération d'un actionnaire sous forme de dividende en lieu du salaire

- Normalement peu de succès:
 - *Gazaille c. R.*, 2001 D.T.C. 3723
 - *Côte c. R.*, 2002 D.T.C. 1348
 - *Gestion André Pomerleau Inc. c. R.*, 2008 CCI 539

- Ouverture possible:
 - *Martel c. La Reine*, 2010 CCI 634