

**ÉCHEC AUX**  
**PARADIS FISCAUX**

---

**MODERNISER ET RENFORCER LA  
RÈGLE GÉNÉRALE ANTI-ÉVITEMENT**

---

# **Mémoire**

**Présenté au ministère des Finances  
du Canada  
Mai 2023**

## PRÉSENTATION DU COLLECTIF ÉCHEC AUX PARADIS FISCAUX

Né en 2010, le Collectif Échec aux paradis fiscaux regroupe des organisations de la société civile québécoise issues des mouvements syndical, étudiant, communautaire, économique. Il compte près de 1,7 million de membres. Le Collectif a comme mandat de nourrir le débat public sur le phénomène du recours aux paradis fiscaux et de formuler, soutenir et diffuser des pistes de solution pour y mettre fin. L'éducation citoyenne, la concertation auprès des parlementaires et la mobilisation populaire comptent parmi les moyens d'action du Collectif.

## MEMBRES DU COLLECTIF ÉCHEC AUX PARADIS FISCAUX

- Alliance du personnel professionnel et technique de la santé et des services sociaux (APTS)
- Association des retraitées et retraités de l'éducation et des autres services publics du Québec (AREQ-CSQ)
- Association québécoise pour la taxation des transactions financières et pour l'action citoyenne (ATTAC-Québec)
- Caisse d'économie solidaire
- Centrale des syndicats démocratiques (CSD)
- Centrale des syndicats nationaux (CSN)
- Confédération des syndicats du Québec (CSQ)
- Fédération autonome de l'enseignement (FAE)
- Fédération des travailleurs et des travailleuses du Québec (FTQ)
- Fédération étudiante collégiale du Québec (FECQ)
- Fédération interprofessionnelle de la santé (FIQ)
- Fédération québécoise des professeures et des professeurs d'université (FQPPU)
- Les AmiEs de la Terre de Québec (ATQ)
- Solidarité populaire Estrie (SPE)
- Syndicat canadien de la fonction publique, section Québec (SCFP-QC)
- Syndicat de la fonction publique et parapublique du Québec (SFPQ)
- Syndicat des professionnelles et professionnels du gouvernement du Québec (SPGQ)
- Union des consommateurs
- Union étudiante du Québec (UEQ)

## RECHERCHE ET RÉDACTION

- William Ross, chercheur indépendant
- Edgar Lopez-Asselin, coordonnateur du collectif Échec aux paradis fiscaux

## POUR JOINDRE LE COLLECTIF

[coordination.epf@gmail.com](mailto:coordination.epf@gmail.com)

<http://www.echecparadisfiscaux.ca/>

Toute reproduction de ce document, en tout ou en partie, est autorisée à la condition d'en citer intégralement et explicitement la source.

## Table des matières

Liste des acronymes.....	3
Introduction .....	4
Chapitre I : Le préambule .....	5
Chapitre II : Les limites de l'interprétation judiciaire .....	8
<b>A. La notion de substance économique .....</b>	<b>8</b>
<b>B. Le fardeau de preuve .....</b>	<b>9</b>
Conclusion .....	13
Bibliographie.....	14

## Liste des acronymes

- ARC : Agence du Revenu du Canada
- LIR : *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC 1985, c 1 (5<sup>e</sup> suppl)
- RGAÉ : Règle générale anti-évitement

## Introduction

Le collectif Échec aux paradis fiscaux est encouragé de constater que le ministère des Finances va de l'avant avec la réforme de la règle générale anti-évitement (RGAÉ). Nous sommes satisfaits de certaines propositions, comme l'instauration d'une pénalité de 25 %, bien que nous aurions également souhaité que le gouvernement saisisse l'opportunité pour étudier la possibilité de criminaliser l'évitement fiscal abusif. Concernant d'autres aspects de cette réforme, il est difficile de cerner la direction préconisée par le ministère. Nous aurions aimé avoir plus d'information concernant l'orientation que désire prendre le gouvernement. Par exemple, la volonté de définir la substance économique d'une opération d'évitement nous semble fondamentale, mais à la lecture des informations fournies par les *Renseignements* supplémentaires du Budget fédéral 2023, il demeure impossible de savoir quels sont les options et critères considérés par le ministère. Nous sommes également surpris de ne pas retrouver à l'ordre du jour la question du fardeau de la preuve, réel talon d'Achille de la RGAÉ, qui avait pourtant été ciblé par le document de consultation en août dernier. Nous saluons, en terminant, l'idée d'introduire un préambule à la RGAÉ. Nous croyons qu'un tel texte peut réellement orienter l'application de la RGAÉ par les tribunaux afin de protéger l'intégrité du régime fiscal canadien.

Ce deuxième mémoire du collectif Échec aux paradis fiscaux au sujet de la réforme de la RGAÉ recentre ses recommandations autour des commentaires publiés dans les *Renseignements supplémentaires* du Budget 2023. Nous avons repris, là où il nous semblait pertinent de le faire, le même argumentaire que celui déposé lors de la précédente consultation. Dans d'autres cas, nous avons reformulé nos propositions afin de rendre compatible leur utilisation avec le préambule proposé. Dans tous les cas, l'argumentaire détaillé de nos recommandations se trouve dans notre mémoire déposé lors de la première ronde de consultations<sup>1</sup>.

### Recommandations :

- Que le préambule pose une définition claire de la notion d'équité comprise en un sens général;
- Qu'étant donné que la notion d'équilibre concerne la loi en sa totalité, que le préambule de la RGAÉ accorde une primauté juridique claire à la notion d'équité générale;
- Que le contribuable, au stade de l'étude du critère d'abus, soit tenu de démontrer clairement que l'avantage fiscal recherché est conforme à l'objet et à l'esprit des dispositions sur lesquelles il s'appuie.

---

<sup>1</sup> Échec aux paradis fiscaux, *Moderniser et renforcer la règle générale anti-évitement*, mémoire présenté au ministère des Finances du Canada, Septembre 2022, [En ligne] [[www.echecparadisfiscaux.ca/wp-content/uploads/2022/09/Collectif-Echec-aux-paradis-fiscaux-Memoire-Modernisation-de-la-RGAE.pdf](http://www.echecparadisfiscaux.ca/wp-content/uploads/2022/09/Collectif-Echec-aux-paradis-fiscaux-Memoire-Modernisation-de-la-RGAE.pdf)].

## Chapitre I : Le préambule

Nous appuyons le ministère dans son intention d'ajouter un préambule à la RGAÉ. Nous croyons que ce dispositif permettra de clarifier l'intention réelle de la règle tout comme l'esprit des lois qu'elle est censée soutenir.

Grâce à ce préambule, le ministère désire clarifier : 1) la notion d'équité au cœur de la RGAÉ; et 2) les limites créées par la RGAÉ.

À cet égard, nous croyons qu'il est important, dans un premier temps, de revenir sur le principe d'équité, véritable pierre angulaire de la portée de la RGAÉ. Par la suite, nous argumenterons que la notion d'équité au sens large met en relief les limites qui doivent être protégées par la RGAÉ.

### *Une notion générale d'équité*

Comme indiqué dans le document de consultation produit en août dernier, la notion d'équité, bien qu'elle soit au cœur de la RGAÉ, est une notion ambiguë. Une première interprétation, dite « restreinte » de l'équité, centre ses arguments autour du droit « des contribuables de réduire légitimement l'impôt comme fondement du droit fiscal<sup>2</sup> ». La seconde interprétation, dite « générale », comprend l'équité à partir des « effets distributifs inéquitables de l'évitement fiscal comme le transfert du fardeau fiscal de ceux qui ont la volonté et la capacité d'éviter de payer des impôts à ceux qui ne l'ont pas<sup>3</sup>. »

La tension à l'œuvre autour de la notion d'équité est donc celle entre une interprétation restreinte ou individuelle de l'équité et une interprétation plus générale ou holistique de l'équité.

De manière générale, nous considérons l'équité d'une loi comme l'établissement d'une norme d'action valide pour tous. Une telle notion d'équité signifie que : 1) tous les contribuables peuvent agir de manière prescrite ou autorisée par la loi et; 2) tous les contribuables ont une capacité relativement égale de pouvoir bénéficier des avantages prévus par la loi.

Dans notre premier mémoire, nous avons défendu que l'équité au sens restreint ne permette pas d'atteindre ces deux critères<sup>4</sup>. Sans refaire cette preuve, nous désirons réduire à sa plus simple expression l'idée qui doit guider la définition de l'équité dans le contexte de la RGAÉ.

L'équité au sens général signifie que la validité de l'opération d'évitement ne peut reposer sur l'ingéniosité de l'individu, mais plutôt sur l'absence de conséquence négative pour l'intégrité du régime fiscal canadien, car la visée de la RGAÉ est justement de protéger le régime fiscal canadien des abus provoqués par l'application de la notion d'équité au sens restreint.

---

<sup>2</sup> Ministère des Finances, *Moderniser la règle générale anti-évitement : document de consultation*, août 2022, p. 21, [En ligne] [[www.canada.ca/fr/ministere-finances/programmes/consultations/2022/consultations-sur-la-regle-generale-anti-evitement/renforcer-regle-generale-anti-evitement.html#\\_Avoidance\\_transaction:\\_mixed-purpos](http://www.canada.ca/fr/ministere-finances/programmes/consultations/2022/consultations-sur-la-regle-generale-anti-evitement/renforcer-regle-generale-anti-evitement.html#_Avoidance_transaction:_mixed-purpos)].

<sup>3</sup> *Ibid.*, p. 21.

<sup>4</sup> Échec aux paradis fiscaux, *Moderniser et renforcer la règle générale anti-évitement*, *supra* note 1, pp. 10-12.

En ce sens, nous sommes encouragés lorsque le ministère des Finances affirme vouloir d'une telle notion d'équité générale dans le préambule. Nous tenons, en revanche, à souligner que la notion générale d'équité ne doit pas être évoquée de manière « générale », c'est-à-dire de manière vague, dans le préambule. Le texte du ministère se lit comme suit: « Le mot “équité” dans ce sens est employé *de façon générale*, reflétant ainsi les effets distributifs inéquitables de l'évitement fiscal, car il transfère le fardeau fiscal de ceux qui ont la volonté et la capacité d'éviter de payer des impôts à ceux qui ne l'ont pas » (nos italiques). Il nous apparaît clair que la volonté du ministère est de souligner que cette notion d'équité se rapporte à la totalité, réfère à la société comme un tout et tend à l'universalité. Cependant, la formulation utilisée par le ministère reste ambiguë tant en français, avec l'usage de « de façon générale », qu'en anglais où le terme employé est « *broadly* » — *c'est-à-dire largement*, généralement. Dans la langue courante, ces deux expressions peuvent vouloir dire de manière ordinaire, courante, usuelle. Nous pensons cependant que la notion d'équité entendue en un sens général doit faire l'objet d'une définition bien précise.

Nos craintes ne sont pas diminuées lorsque, dans les *Renseignements* supplémentaires du Budget 2023, le ministère affirme que « l'intention est de trouver un équilibre entre le besoin de certitude des contribuables dans la planification de leurs affaires et la responsabilité du gouvernement de protéger l'assiette fiscale et l'équité du régime fiscal ». Bien que nous puissions comprendre que, dans l'ensemble, la loi canadienne doit viser un équilibre, nous ne comprenons pas en quoi cet équilibre devrait être le fardeau de la RGAÉ. La notion d'équité au sens restreint trouve déjà amplement les occasions de se faire entendre par les tribunaux comme en témoigne *Canada c. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.* qui réfère explicitement au principe du duc de Westminster qui est l'incarnation même de la notion d'équité au sens restreint.

### ***Définir l'orientation d'une politique générale anti-évitement***

Étant donné que la notion d'équité au sens restreint est déjà omniprésente, nous jugeons que la RGAÉ doit défendre le principe d'une équité fiscale en un sens général en lui accordant une priorité juridique. Ce n'est que si la RGAÉ accorde une primauté juridique claire à la notion d'équité générale qu'un équilibre sera produit. Si, au contraire, la RGAÉ tente par elle-même de formuler un équilibre, elle prolongera le statu quo, car elle mitigera le rôle que la notion d'équité au sens général doit pouvoir jouer afin de créer un équilibre au sein de la Loi de l'impôt sur le revenu (LIR).

Dans *Alta Energy Luxembourg*, la Cour suprême, reprenant une conclusion bien connue de la décision *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, rappelle que :

Conformément à la séparation des pouvoirs, il appartient aux pouvoirs exécutif et législatif d'élaborer des politiques fiscales. Les tribunaux n'ont ni la légitimité constitutionnelle ni les ressources nécessaires pour établir de telles politiques. Il revient aux pouvoirs exécutif et législatif de décider ce qui est bien et ce qui est mal, puis de transformer ces conclusions en lois applicables par les tribunaux<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> *Canada c. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 CSC 49, para 96.

À l'heure actuelle, les lois fiscales canadiennes ne semblent pas définir d'objectif législatif ou de politique fiscale générale claire. En l'absence d'un tel principe interprétatif, le courant jurisprudentiel dominant tend à favoriser une interprétation qualifiée d'« unifiée », qui se fonde sur l'analyse de l'objet et de l'esprit de la disposition *précise* en cause plutôt que sur les objectifs généraux tacites qui auraient pu présider à l'adoption d'une loi ou d'une convention fiscale<sup>6</sup>.

À notre avis, une telle ambivalence politique constitue une entrave à l'objectif de protection de l'intégrité du régime fiscal canadien que s'est fixé le gouvernement fédéral à l'ouverture des présentes consultations. L'absence de directives politiques claires, conjuguée à la diversité des textes juridiques qui composent le régime fiscal canadien, sont les facteurs déterminants qui ont pu pousser certains tribunaux, appelés à se prononcer sur l'application de la RGAÉ, à faire primer des intérêts économiques comme dans *Alta Energy Luxembourg*. Il s'agit de la « compétitivité » économique qui attire des investissements internationaux<sup>7</sup> au détriment de l'accroissement des recettes fiscales et de la redistribution des richesses.

La RGAÉ n'est certes pas le seul outil de la politique anti-évitement canadienne. D'autres mesures, telles que les dispositions sur les prix de transfert, les conventions fiscales ou encore les règles spécifiques anti-évitement, contribuent également à définir le seuil de tolérance du système fiscal canadien aux stratégies d'optimisation agressive. En tant que disposition d'ultime recours cependant, la RGAÉ doit donner la priorité à la notion d'équité au sens général, car la RGAÉ est la seule réelle occasion pour cette notion d'équité de se faire valoir dans la pratique du droit. Nous jugeons que le bien-fondé de la RGAÉ ne se trouve que dans sa capacité à limiter les abus créés par l'application du principe du duc de Westminster. Ainsi, nous suggérons fortement que la RGAÉ adopte une notion d'équité générale et que cette notion soit définie explicitement comme le contrepoids de la notion d'équité au sens restreint.

Le régime fiscal canadien doit être équitable de manière à établir une norme d'action valide pour tous. En ce sens, la question normative qui sous-tend l'existence de la RGAÉ est celle de la conformité de l'action individuelle avec la possibilité que cette action soit reprise et imitée par tous. Une telle possibilité est recevable si elle est compatible avec la visée de la loi et qu'elle est réellement à la portée de tous les contribuables. Une telle notion d'équité ne reposerait plus sur l'ingéniosité d'un individu ou d'une société, mais devrait être comprise comme la capacité de la loi à se prémunir contre « les effets distributifs inéquitables de l'évitement fiscal comme le transfert du fardeau fiscal de ceux qui ont la volonté et la capacité d'éviter de payer des impôts à ceux qui ne l'ont pas<sup>8</sup> ».

---

<sup>6</sup> *Canada c Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, *supra* note 5, para 49.

<sup>7</sup> *Ibid.*, para 88.

<sup>8</sup> Ministère des Finances, *Moderniser la règle générale anti-évitement : document de consultation*, *supra* note 2, p. 21.



## Recommandations :

- Que le préambule pose une définition claire de la notion d'équité comprise en un sens général;
- Qu'étant donné que la notion d'équilibre concerne la loi en sa totalité, que le préambule de la RGAÉ accorde une primauté juridique claire à la notion d'équité générale.

## Chapitre II : Les limites de l'interprétation judiciaire

### A. La notion de substance économique

Le ministère entend introduire une notion de substance économique jouant un rôle d'adjuvant à l'analyse d'une opération d'évitement. Sans être définie, la substance économique « doit être considérée à l'étape de l'abus de l'analyse de la RGAÉ et qu'un manque de substance économique a tendance à révéler une opération d'évitement fiscal<sup>9</sup> ».

Bien que nous soyons, sur le fond de la question, en accord avec l'idée qu'une opération d'évitement doit être validée en fonction de sa relation avec une substance économique, nous craignons, à partir de l'interprétation déjà fournie par le ministère, que la notion de substance économique reste une notion juridique vague qui en dernière instance accorderait, même si de façon non intentionnelle, un avantage indu aux grandes compagnies multinationales.

Comme le reconnaît lui-même le ministère, la question de la définition de la substance économique, en vue d'en juger dans une opération d'évitement, n'est pas une simple question. Cependant, le ministère semble considérer les cotisations aux RÉER et aux Comptes d'épargne libres d'impôts (CELLI) comme des exemples d'opérations fiscales qui manquent de substance, car elles sont faites dans le simple but d'éviter l'impôt. Ce faisant, le ministère met sur un pied d'égalité les RÉER et les CELLI avec des pratiques d'évitement fiscal beaucoup plus « sophistiquées », comme les pratiques d'évitement fiscal utilisées par les compagnies multinationales (exemple : la manipulation des prix de transfert).

Cette équivalence est trompeuse. D'une part, nous avons deux pratiques d'évitement fiscal reconnues, utilisées par un pourcentage élevé de la population et dont les limites sont claires et encadrées par la loi. Nous avons même argumenté, dans notre premier mémoire, que la cotisation à un RÉER avait une substance économique facilement identifiable: assurer un revenu pour la retraite, revenu qui sera à ce moment imposé. Quant aux CELLI, bien qu'ils n'aient pas de substance économique, les droits de cotisation sont limités par la loi et les conditions dans lesquelles un impôt est payable sont également prévues par la loi.

---

<sup>9</sup> Ministère des Finances, *Budget 2023 Mesures fiscales: Renseignements supplémentaires*, Mars 2023, [En ligne] [<https://www.budget.canada.ca/2023/pdf/tm-mf-2023-fr.pdf>], p. 43

Le CELI permet en outre le plus souvent d'épargner pour réaliser des projets importants. Un raisonnement similaire peut finalement être fait pour le tout nouveau Compte d'épargne libre d'impôt pour l'achat d'une première propriété (CELIAPP).

D'autre part, nous avons des pratiques d'évitement fiscal complexes mobilisant différentes entités juridiques qui rendent trouble la nature économique d'une opération donnée.

Il nous semble que la catégorie d'évitement fiscal ainsi définie crée un flou dommageable pour la justice fiscale. Elle fait passer des pratiques reconnues et utilisées par un grand nombre comme si elles étaient dans la même catégorie que les pratiques délétères contre lesquelles la RGAÉ doit pouvoir nous protéger.

Si, du jour au lendemain, le ministère des Finances changeait la loi sur les RÉER ou les CELI, fort est à parier que la très vaste majorité des gens se conformera aux nouvelles règles, car leur participation à ces avantages fiscaux n'existe que parce que ce sont des avantages légaux. Un tel raisonnement ne peut être appliqué aux pratiques qui sont visées par la RGAÉ. En ce sens, nous suggérons au ministère de clarifier la notion de « manque de substance économique » de sorte qu'elle n'inclut pas les opérations entièrement légitimes et reconnues légalement comme telles.

## **B. Le fardeau de preuve**

Nous constatons, à la lecture du document des *Renseignements supplémentaires* adjoint au Budget fédéral 2023, que le gouvernement abandonne, pour la suite des consultations, la proposition de modification du fardeau du critère d'abus avancée dans le document de consultation publié en août 2022<sup>10</sup>. À notre avis, le gouvernement commet une erreur sur cette question et devrait à nouveau envisager cette modification.

Le collectif Échec aux paradis fiscaux, dans le cadre de son intervention à la première ronde de consultations publiques sur la modification de la RGAÉ, a défendu la nécessité de rétablir l'équilibre des forces devant les tribunaux. Nous écrivions, à cette occasion, que l'analyse du critère d'abus constitue le test clef de l'application de la RGAÉ. À ce titre, nous estimions que le fardeau de preuve qui repose sur les épaules du poursuivant constitue, au regard de la nature des opérations financières qui sous-tendent les stratagèmes d'évitement fiscal, une charge démesurée qui accorde un net avantage au contribuable-défendeur.

Cette démonstration ayant déjà été faite, nous ne la reprendrons pas comme telle ici. Il nous apparaît cependant essentiel d'insister sur le rôle central que joue le renversement du fardeau de preuve dans l'économie de la RGAÉ. L'omission de ce renversement crée en effet une faille qui compromet sérieusement le projet de réforme du gouvernement fédéral. À l'heure où les stratagèmes d'évitement se complexifient et que les transferts de flux financiers vers les

---

<sup>10</sup> Ministère des Finances, *Budget 2023 Mesures fiscales: Renseignements supplémentaires*, supra note 9, pp. 42-46.

législations de complaisance s'accélèrent, le régime fiscal canadien ne peut se permettre ce genre d'approximation. Si le gouvernement souhaite réellement s'attaquer aux manquements de la politique anti-évitement canadienne, il placera cette mesure au cœur de sa réflexion.

En réponse à l'évacuation du renversement du fardeau de preuve, nous souhaitons donc faire quelques remarques sur l'intégration de cette modification à l'orientation générale que le préambule de l'article 245 de la LIR devrait définir.

### ***Une administration saine, juste et efficace de la justice***

Les modifications législatives entreprises par le gouvernement doivent toujours avoir comme objectif, en plus de l'effet juridique escompté, l'administration saine, juste et efficace du système judiciaire. Certaines mesures législatives complexes, si elles se montrent trop difficiles à appliquer ou ne bénéficient pas des ressources appropriées, peuvent exercer une pression dommageable sur l'administration de la justice.

C'est, à en juger notamment par son historique judiciaire, le cas de la RGAÉ. Comme le rappelle le *Document de consultation*, « [le] processus d'application de la RGAÉ et l'approche judiciaire actuelle requièrent la mobilisation de beaucoup de ressources pour le gouvernement<sup>11</sup> ». L'étude initiale du dossier visé, l'analyse des opérations contestées, la révision en Comité de la RGAÉ, la nouvelle cotisation puis l'éventuelle contestation judiciaire de cette cotisation exigent en effet une mobilisation considérable de ressources pour l'Agence du revenu du Canada (ARC), dont les budgets sont d'ailleurs, depuis des années, sévèrement comprimés. Cela a pour conséquence que l'ARC se voit régulièrement obligée d'abandonner des procédures de révision de cotisations pourtant entamées depuis longtemps. Les nombreux règlements à l'amiable, tels que ceux passés avec les clients du cabinet KPMG en 2015<sup>12</sup>, illustrent les limitations qu'imposent certaines considérations matérielles à l'application de la RGAÉ.

La diligence et la rigueur, en ce qui a trait notamment aux analyses préalables à l'établissement d'une nouvelle cotisation, sont des dimensions importantes du pouvoir exercé par l'ARC. Cependant, le renversement du fardeau du critère d'abus à l'étape de l'évaluation judiciaire permettrait à l'ARC de se délester d'une part de sa charge en exigeant du contribuable visé qu'il fournisse des informations dont il a la connaissance privilégiée. Ainsi que le reconnaît le *Document de consultation*, « [puisque] l'objet et l'esprit des dispositions pertinentes représentent une question de droit à déterminer selon le libellé de la Loi [...], il n'est pas évident que la Couronne soit mieux placée (ou possède des connaissances particulières) pour établir qu'il y a évitement fiscal abusif [...]»<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> Ministère des Finances, *Moderniser la règle générale anti-évitement : document de consultation*, supra note 2, p. 7.

<sup>12</sup> Harvey Cashore et Frédéric Zalac, « Les intouchables : l'affaire KPMG camouflée à Ottawa », *Radio-Canada*, mars 2017, [En ligne] [<https://ici.radio-canada.ca/nouvelles/special/2017/03/kpmg/combine-ile-man-canada-influence-politique.html>].

<sup>13</sup> Ministère des Finances, *Moderniser la règle générale anti-évitement : document de consultation*, supra note 2, p. 22

Or, la détermination du caractère abusif d'une opération étant également une question de fait<sup>14</sup>, les informations détenues par le contribuable à titre d'instigateur du stratagème d'évitement mobilisé accordent à celui-ci une position avantageuse, dont il doit faire bénéficier le tribunal.

Les tribunaux canadiens, cela a été suffisamment dit, ont jusqu'à présent farouchement défendu l'application du principe du duc de Westminster dans ce genre de circonstance. Dans *Alta Energy Luxembourg* par exemple, la juge Côté, qui signe l'opinion de la majorité, insiste sur le droit du contribuable « de se montrer "ingénieux" dans la planification d'un évitement fiscal<sup>15</sup> ». De toute évidence, il s'agit d'un droit dont les contribuables visés par la RGAÉ, au regard de leur profil social et économique privilégié, se prévalent amplement. Le droit à l'« ingéniosité » fiscale n'est cependant pas un droit neutre et dépourvu de conséquences politiques. En contribuant à l'alourdissement du processus judiciaire – déjà passablement entravé –, il fournit aux contribuables qui en ont les moyens de précieuses armes afin de lutter contre la politique anti-évitement du système fiscal canadien. L'État, par sa passivité, contribue ainsi involontairement à l'inefficacité de la RGAÉ.

C'est cette instrumentalisation que le renversement du fardeau de preuve vise à neutraliser, du moins partiellement. Bien que l'objectif poursuivi par la réforme de la RGAÉ ne soit certes pas d'étouffer ce droit, nous estimons utile de tempérer l'« ingéniosité » dont font preuve certains contribuables, et leurs conseillers-fiscalistes, par une responsabilité corrélative de rendre compte de leurs opérations devant les pouvoirs publics. La charge qu'impose l'analyse des opérations d'évitement n'incombe pas au seul ministère public : elle devrait être répartie de manière plus égale entre celui-ci et les équipes juridiques des contribuables fortunés ayant recours à des opérations d'évitement fiscal.

### ***Un régime fiscal plus responsable***

La question de l'ingéniosité fiscale nous permet de soulever l'une des fonctions centrales du droit fiscal, celle d'« encourager ou [de] décourager certains comportements<sup>16</sup> ». Citons la Cour suprême dans l'arrêt *Trustco* : « L'attribution d'avantages fiscaux particuliers peut viser toute une gamme d'objectifs indépendants et interdépendants, qui vont de l'établissement de principes de comptabilité d'entreprise équitables et de la promotion de certains types d'activités commerciales, au versement d'allocations familiales et de prestations sociales<sup>17</sup> ». À l'inverse, le refus d'avantages fiscaux – ou, à tout le moins, le resserrement des normes régissant leur attribution – peut inciter les contribuables habitués des stratagèmes d'optimisation agressive à faire preuve d'une plus grande vigilance dans l'organisation de leurs affaires fiscales.

---

<sup>14</sup> *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, para 44.

<sup>15</sup> *Canada c. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, *supra* note 5, para 48.

<sup>16</sup> *Ibid.*, para 6.

<sup>17</sup> *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, *supra* note 14, para 53.

Sur cette question, le renversement du fardeau de preuve s'inscrit dans la droite ligne de la volonté manifestée par le gouvernement d'imposer une pénalité pour les opérations assujetties à la RGAÉ. Les vastes compétences du gouvernement fédéral en matière pénale et criminelle confèrent à celui-ci d'importants pouvoirs qui lui permettent de favoriser le développement de certains comportements ou au contraire de les réprimer. Si la modification de la RGAÉ – comme nous en soulignons la nécessité plus haut – inaugure un changement d'orientation de la politique fiscale canadienne, le gouvernement doit se prévaloir des meilleurs outils à sa disposition pour donner force de loi à un dispositif général anti-évitement vigoureux.

Ne sous-estimons donc pas l'importance du message politique qu'énonce le renversement du fardeau de preuve du critère d'abus. En tenant le contribuable responsable de ses opérations fiscales, en lui imposant la tâche de prouver le bien-fondé de ses arrangements fiscaux agressifs, ce renversement du fardeau de preuve traduit dans les faits le primat de la notion d'équité générale que doit à notre avis instaurer le préambule de l'article 245 de la LIR.

Pourtant, la position mitoyenne qu'a adoptée le gouvernement dans les *Renseignements supplémentaires* du Budget 2023 relaie un tout autre message. En retenant l'idée du préambule, mais en écartant celle du renversement du fardeau de preuve, le gouvernement avoue implicitement ne pas avoir l'intention d'aller au bout de son programme politique. Une position de principe en faveur d'une plus grande redistribution des richesses est, en l'absence des moyens législatifs adéquats pour lui donner vie, au mieux un souhait vain. La RGAÉ, garde-fou du régime fiscal canadien, est le lieu tout indiqué de l'élaboration d'une autre conception de la fiscalité : tâchons collectivement de nous en saisir.

#### **Recommandation :**

- Que le contribuable, au stade de l'étude du critère d'abus, soit tenu de démontrer clairement que l'avantage fiscal recherché est conforme à l'objet et à l'esprit des dispositions sur lesquelles il s'appuie.

## Conclusion

La présente consultation publique est, à notre avis, une étape cruciale du processus de notre régime fiscal. En dépit de son caractère hautement technique, la modification de la RGAÉ soulève des questions juridiques et politiques aux applications concrètes, pour lesquelles le gouvernement se doit d'apporter des solutions adéquates.

Le système fiscal canadien demeure aujourd'hui très inéquitable. Les principes mis de l'avant par les tribunaux pour défendre la prétendue liberté individuelle en matière fiscale ne s'appliquent en réalité qu'à une poignée d'individus fortunés. Qui jouit véritablement du « droit d'organiser ses affaires de façon à réduire au maximum l'impôt qu'il doit payer » ? Ce n'est certainement pas le contribuable moyen pour qui il n'existe, face à l'administration fiscale, que deux options : la bonne et la mauvaise. Les objectifs de certitude, de prévisibilité et d'équité du régime fiscal sont, dans le cas de la vaste majorité des Canadiennes et Canadiens, aisément atteints puisque les exceptions auxquelles ceux-ci ont droit sont bien connues et présentent, en pratique, peu de difficultés d'interprétation. Le problème, on le sait, réside ailleurs.

Les pistes explorées dans ce mémoire dressent un tableau des possibilités législatives qui s'offrent au gouvernement canadien. La défense de la conception générale de l'équité que nous présentons ici esquisse les contours d'un régime juridique qui veille à l'intégrité du système fiscal canadien. Le renversement du fardeau du critère d'abus et l'examen de la substance économique, mesures plus concrètes, remettent quant à elles en cause les privilèges juridiques et fiscaux dont profitent certains contribuables – particuliers fortunés, grandes sociétés –, au détriment de la vaste majorité de la population canadienne.

Pierre de touche, la RGAÉ est également le point de départ dont la modification doit entraîner une refonte de l'ensemble du dispositif anti-évitement canadien. Il est évident, à la lecture de la jurisprudence portant sur l'application de la RGAÉ, que cette dernière n'est pas la seule faille qui prévient la mise en œuvre d'une fiscalité plus équitable. Des conventions fiscales aux règles sur les prix de transfert, notre régime fiscal comporte plusieurs échappatoires qui contribuent, année après année, au sous-financement des services publics. Il est grand temps que le gouvernement étende sa réflexion à l'ensemble des lois, traités, conventions et règlements qui composent notre dispositif anti-évitement. Le gouvernement dispose, à cet égard, de la chance unique de réformer un système dont les principes ont été élaborés il y a de cela plus de cent ans. Reste à voir maintenant si les propositions seront à la hauteur des circonstances.

## Bibliographie

### Documents gouvernementaux

- MINISTÈRE DES FINANCES, *Budget 2023 Mesures fiscales : Renseignements supplémentaires*, Mars 2023, 84 p., [En ligne] [[www.budget.canada.ca/2023/pdf/tm-mf-2023-fr.pdf](http://www.budget.canada.ca/2023/pdf/tm-mf-2023-fr.pdf)].
- MINISTÈRE DES FINANCES. *Moderniser la règle générale anti-évitement : document de consultation*, août 2022, 50 p., [En ligne] [[www.canada.ca/fr/ministere-finances/programmes/consultations/2022/consultations-sur-la-regle-generale-anti-evitement/renforcer-regle-generale-anti-evitement.html# Avoidance transaction: mixed-purpos](http://www.canada.ca/fr/ministere-finances/programmes/consultations/2022/consultations-sur-la-regle-generale-anti-evitement/renforcer-regle-generale-anti-evitement.html# Avoidance transaction: mixed-purpos)].

### Jurisprudence canadienne

- *Canada c. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 CSC 49.
- *Cophorne Holdings Ltd. c. Canada*, 2011 CSC 63.
- *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54.
- *James T. Grenon c. La Reine*, 2021 TCC 30.
- *Loblaw Financial Holdings Inc. c. La Reine*, 2018 CCI 182.
- *Swirsky c. La Reine*, 2013 CCI 73, confirmé 2014 CAF 36.

### Jurisprudence britannique

- *The Commissioners of Inland Revenue APPELLANTS; and His Grace The Duke of Westminster RESPONDENT*. [1936] AC 1.

### Articles scientifiques

- MARTEL, Rebecca, « Règle générale anti-évitement : La jurisprudence récente sur le critère de l'abus », *Note de recherche de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques*, n° 2019/01, 2019, 26 p., [En ligne] [<https://cftp.recherche.usherbrooke.ca/wp-content/uploads/2019/08/Note-de-recherche-2019-01-RGAÉ.pdf.pdf>].
- ROSS, William. "Tax Justice in Time of Crisis," in Brigitte Alepin, Lyne Latulippe, Louise Otis (dir.), *Coordination and Cooperation: Tax Policy in the 21st Century*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2022, pp. 33–45.
- SANDLER, Daniel, "The Minister's Burden Under GAAR," 2006, vol. 54, no. 1, *Canadian Tax Journal*, pp. 3–22.

### Sites internet

- AGENCE DU REVENU DU CANADA, « Qu'est-ce que l'évitement fiscal », [En ligne] [[www.canada.ca/fr/agence-revenu/organisation/a-propos-agence-revenu-canada-arc/alerte-fiscale/est-evitement-fiscal.html](http://www.canada.ca/fr/agence-revenu/organisation/a-propos-agence-revenu-canada-arc/alerte-fiscale/est-evitement-fiscal.html)].
- ARNOLD, Brian J. "The GAAR Consultation," *The Arnold Report*, 26 juillet 2021, [En ligne] [[www.ctf.ca/CTFWEB/EN/Newsletters/The\\_Arnold\\_Report/2021/BArnold\\_210.aspx](http://www.ctf.ca/CTFWEB/EN/Newsletters/The_Arnold_Report/2021/BArnold_210.aspx)].
- ARNOLD, Brian J. "Yet Another Case to Show that the GAAR Needs a Penalty," *The Arnold Report*, 20 août 2021, [En ligne] [[www.ctf.ca/CTFWEB/EN/Newsletters/The\\_Arnold\\_Report/2021/BArnold\\_212.aspx](http://www.ctf.ca/CTFWEB/EN/Newsletters/The_Arnold_Report/2021/BArnold_212.aspx)].