

ECHEC  **AUX**
PARADIS FISCAUX

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

Mémoire

**Présenté au ministère des Finances du
Canada**

Septembre 2022

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)
- Centrale des syndicats du Québec (CSQ)
- 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)
- 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
- Samuel-Élie Lesage, conseiller syndical à la recherche et à la main-d'œuvre à la CSD

POUR JOINDRE LE COLLECTIF

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

RÉSUMÉ	3
LISTE DES ACRONYMES	4
INTRODUCTION	5
Possibilités de l'intervention	5
Interventions de nouvelles possibilités	5
La consultation	6
CHAPITRE 1 : RENVERSEMENT DU FARDEAU	7
CHAPITRE 2 : QUELLE NOTION D'ÉQUITÉ POUR LA RGAÉ	10
CHAPITRE 3 : PÉNALISER L'ÉVITEMENT FISCAL SANS SUBSTANCE ÉCONOMIQUE	13
CHAPITRE 4 : UN CRITÈRE D'EXCEPTION EN VUE D'UNE LISTE D'EXCEPTIONS	16
CHAPITRE 5 : CRIMINALISER L'ÉVITEMENT FISCAL ABUSIF	18
CONCLUSION	20
BIBLIOGRAPHIE	21

RÉSUMÉ

Le collectif Échec aux paradis fiscaux accueille favorablement le désir du ministère des Finances du Canada de moderniser la Règle générale anti-évitement (RGAÉ). Comme lui, nous pensons que les finalités qui sont celles de la RGAÉ ne peuvent être atteintes dans le contexte actuel. En ce sens, nous proposons certaines mesures qui permettraient à ce dispositif d'atteindre ses objectifs, notamment en demandant au législateur : 1) de clarifier l'intention de la RGAÉ et les critères qui y œuvrent, 2) de faciliter son application en renversant le fardeau de la preuve en ce qui concerne la démonstration de la substance économique d'une opération, 3) de donner aux tribunaux une direction pour l'interprétation de certains des principes, notamment celui d'équité, qui figurent à la RGAÉ, 4) d'introduire des pénalités dissuasives tant pour les contribuables que pour les facilitateurs afin de contrer l'évitement fiscal abusif, 5) de renforcer la RGAÉ en étudiant la possibilité de modifier des articles de lois qui lui sont connexes, notamment le par. 239 de la *Loi sur l'impôt et le revenu* et l'article 380 du *Code criminel*.

Nous recommandons ainsi au législateur :

1. Que la démonstration de la substance économique d'une opération d'évitement soit la responsabilité de l'appelant.
2. Que le poursuivant soit néanmoins tenu, dans un premier temps, d'établir qu'aucune substance économique ne peut être clairement attribuée à une opération.
3. Que l'interprétation de la notion d'équité attachée à la RGAÉ donne priorité à l'absence de conséquence négative pour l'intégrité du régime fiscal canadien.
4. Que la RGAÉ soit comprise comme une limitation du principe du duc de Westminster.
5. Que soient introduites des pénalités liées aux opérations d'évitement fiscal qui sont sans substance économique.
6. Que ces pénalités s'appliquent tant aux contribuables qu'aux facilitateurs (cabinets d'avocats, de comptables et de fiscalistes, etc.) qui offrent des services d'évitement fiscal et de stratagèmes fiscaux abusifs.
7. Que le pourcentage établi pour la pénalité financière doit être réellement dissuasif tant pour le contribuable que pour les facilitateurs.
8. Que des pénalités autres que financières soient envisagées pour les facilitateurs comme des sanctions professionnelles, l'interdiction de pratique ou encore la radiation de société.
9. Que le législateur instaure une règle d'interprétation clarifiant l'intention de la liste d'opérations exclues de la visée de la RGAÉ. Cette règle guidera les opérations qui y seront listées, ainsi que d'éventuels travaux de mise à jour et l'interprétation par les tribunaux des opérations qui y figurent.
10. Que le législateur prévoie un mécanisme de révision permanente de la RGAÉ afin de permettre des ajustements réguliers des dispositions interprétatives ainsi que de la liste d'exceptions en fonction de l'évolution de la jurisprudence.
11. Que le par. 239 de la *Loi sur l'impôt et le revenu* soit amendé afin qu'y figurent l'évitement fiscal ainsi que les pénalités dissuasives encourues tant pour les contribuables que pour les facilitateurs.
12. Que le législateur envisage de reconnaître les formes graves de l'évitement fiscal abusif comme des fraudes en vertu du Code criminel.
13. Que le gouvernement tienne des consultations publiques sur une réforme de l'article 380 du *Code criminel* portant sur les fraudes fiscales dans le but que les cas graves d'évitement fiscal abusifs soient reconnus comme fraudes fiscales et qu'ils puissent faire l'objet d'accusations criminelles.

LISTE DES ACRONYMES

- ARC : Agence du revenu du Canada
- EPF : Échec aux paradis fiscaux
- RGAÉ : Règle générale anti-évitement

INTRODUCTION

Le projet de modernisation de la Règle générale anti-évitement (RGAÉ) naît à la fois des limites de sa formulation actuelle, soulignées par les tribunaux¹ et certains experts², et du besoin de renforcer son caractère dissuasif, comme en témoigne le *Document de consultation*³ : « Il est peu probable que la RGAÉ actuelle ait un effet dissuasif important pour le segment relativement plus tolérant au risque de la population des contribuables⁴. »

Possibilités de l'intervention

Comme tout exercice du genre, la modernisation de la RGAÉ doit se faire en dialogue avec les principes légaux, la législation actuelle et la jurisprudence en cours. Or, un tel exercice ne saurait s'y limiter. Bien que le besoin de la modernisation émerge de façon immanente de la pratique juridique de la RGAÉ, la possibilité de la modernisation de cette dernière réside dans la capacité du législateur d'intervenir de manière politique. Une telle intervention, qui ne peut être qu'en dialogue avec le droit, est néanmoins une intervention qui repose sur une sphère extra-légale en ce qu'elle en est sa condition de possibilité : l'État de droit.

La nature de la consultation publique sur la modernisation de la RGAÉ ouvre donc la porte à discuter des enjeux qui existent autour de l'interprétation et du recours à la RGAÉ de manière non-exclusivement juridique, c'est-à-dire qu'il est permis d'entrer en dialogue avec les éléments politiques (les finalités visées par la RGAÉ) et les moyens politiques qui existent afin de réaliser ces finalités (dans le cas qui nous concerne, l'amendement de la RGAÉ). En ce sens, un tel exercice de consultation publique rend possible de proposer des pistes de solutions et des argumentaires qui ne seraient pas entendus par les tribunaux.

Interventions de nouvelles possibilités

Le collectif Échec aux paradis fiscaux (EPF) désire ainsi saisir l'occasion ouverte avec les consultations publiques pour la modernisation de la RGAÉ afin de proposer des réponses à certaines questions posées par le *Document de consultation*. Les réponses proposées par EPF sont d'ordre politique et elles seront argumentées quant à leur pertinence politique, sans tenir compte des ajustements nécessaires pour le législateur dans la formulation adéquate des réformes proposées.

¹ *Swirsky c. La Reine*, 2013 CCI 73, confirmé 2014 CAF 36 ; *Loblaw Financial Holdings Inc. c. La Reine*, 2018 CCI 182 ; *James T. Grenon c. La Reine*, 2021 TCC 30.

² Voir en particulier Brian J. Arnold, « The GAAR Consultation », *The Arnold Report*, 26 juillet 2021, https://www.ctf.ca/CTFWEB/EN/Newsletters/The_Arnold_Report/2021/BArnold_210.aspx et Brian J. Arnold, « Yet Another Case to Show that the GAAR Needs a Penalty », *The Arnold Report*, 20 août 2021, https://www.ctf.ca/CTFWEB/EN/Newsletters/The_Arnold_Report/2021/BArnold_212.aspx

³ Ministère des Finances, *Moderniser la règle générale anti-évitement : document de consultation*, août 2022, URL : https://www.canada.ca/fr/ministere-finances/programmes/consultations/2022/consultations-sur-la-regle-generale-anti-evitement/renforcer-regle-generale-anti-evitement.html#_Aavoidance_transaction:mixed_purpos

⁴ *Ibid.*, p. 35.

Comme nous l'avons déjà défendu auparavant⁵, notre argumentaire soutient la possibilité d'intervenir à partir d'une perspective citoyenne au sein d'enjeux juridico-politiques qui ont été monopolisés par des acteurs sociaux possédant un langage professionnel empêchant tout individu non instruit à cette profession de pouvoir y participer, même lorsque l'objet, les enjeux et finalités de la discussion concernent le vivre-ensemble et le caractère ultimement politique de l'existence humaine. Dans le but de contrer ce phénomène de dépossession, tel qu'il peut être vécu par les citoyens à propos d'enjeux qui les concernent, l'approche citoyenne qui est la nôtre vise à valoriser le type de savoir qui peut être produit par des non-spécialistes. Par exemple, lorsqu'aux questions posées par les limites et échecs de la RGAÉ est fournie une réponse qui emploie des concepts et des modes de réflexions qui ne se limitent plus aux modes de réflexions et aux termes souvent imposés dans le cadre purement juridique. Ce faisant, nous ne voulons pas dénigrer le mode juridique de réflexions ; plutôt, il est d'abord et avant tout question d'ouvrir la possibilité (politique) de penser différemment.

La consultation

EPF accueille favorablement le désir du gouvernement du Canada et du ministère des Finances du Canada de procéder à une modernisation de la RGAÉ. Le *Document de consultation* produit à cet effet témoigne d'un effort considérable pour, à la fois, formuler un diagnostic sur les problèmes rencontrés dans l'application de la RGAÉ, mettre la table à une réflexion commune invitant tous les acteurs en jeu et de proposer des pistes de solutions sans prétendre à connaître l'issue de la consultation. Cet exercice a été fait avec diligence et nous ne pouvons que remercier les personnes qui y ont contribué.

En vertu de la nature des activités du collectif EPF, nous ne répondrons qu'aux questions qui font l'objet de propositions votées par nos membres. À ce titre, nous répondrons aux questions 7, 8, 10, 11 et 13 telles que listées en Annexe C du *Document de consultation*⁶.

Les réponses que nous apportons à certaines questions, notamment la question 13, dépassent le cadre déployé par la consultation actuelle. Nous nous permettons cet écart en vertu du caractère relationnel du droit : afin d'atteindre ses objectifs, les principes qui animent la RGAÉ doivent être complétés et renforcés par l'intermédiaire d'autres articles de loi.

⁵ William Ross, « Tax Justice in Time of Crisis » in ALEPIN, Brigitte; LATULIPPE, Lyne ; OTIS, Louise (dir.), *Coordination and Cooperation: Tax policy in the 21st Century*, pp. 34–35

⁶ Ministère des Finances, *Op. cit.*, pp. 49-50.

CHAPITRE 1 : RENVERSEMENT DU FARDEAU

Question 7 : *En ce qui concerne le changement éventuel des fardeaux et des normes de clarté établis par les tribunaux, dans quelles circonstances serait-il approprié d'y procéder et comment la norme de clarté actuelle pourrait-elle être modifiée, compte tenu de la complexité de la loi ?*

Nous saluons l'initiative prise par le ministère des Finances de procéder à l'évaluation du critère d'« abus », constitutif de la RGAÉ, et tenons à souligner l'ingéniosité des solutions qui en découlent. La révision législative de la notion d'abus représente certainement un pas important dans la modernisation du régime fiscal canadien.

Dans le cadre de sa nouvelle campagne, EPF s'est doté de positions fortes portant sur la modification des lois qui contribuent à la protection de l'intégrité fiscale du pays. À notre avis, la RGAÉ ne remplit pas sa fonction d'outil de lutte contre l'évitement fiscal. Cette insuffisance tient entre autres à la difficulté d'application de la RGAÉ. Le ministère des Finances, dans son *Document de consultation*, souligne avec raison le haut degré d'incertitude que comporte une disposition d'application aussi générale que la RGAÉ. Cette incertitude ne doit cependant pas occulter l'objectif législatif qui a motivé l'adoption initiale de la RGAÉ⁷ et, incidemment, les possibilités concrètes de modification qui s'offrent au législateur. Le recalibrage du mécanisme des conditions d'application de la RGAÉ, problème soulevé par la question du changement éventuel des fardeaux et des normes de clarté établis par les tribunaux, constitue un exemple de geste qui, tout en renforçant le caractère dissuasif de la disposition, en favorise également une application plus juste.

Comme l'a souligné la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Trustco Canada*, l'exercice d'analyse du critère d'abus, troisième terme du mécanisme d'application de la RGAÉ, consiste essentiellement à éprouver la conformité d'une opération générant un avantage fiscal avec l'esprit et l'objet des dispositions invoquées pour ce faire⁸. Il importe de noter la fonction centrale que la Cour suprême, par cette présentation, confère à la notion d'abus : c'est par celle-ci que le législateur détermine le mode par lequel une disposition spécifique se rapporte à l'ensemble du texte de loi et aux aides dites « extrinsèques »⁹. Dans *Trustco* toujours, la Cour insiste sur le caractère « contextue[ll] et téléologique » de l'interprétation qui, à son avis, est « au cœur de l'analyse fondée sur le par. 245(4) » de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Bien que restreinte à plusieurs reprises par les tribunaux, cette interprétation contextuelle et téléologique n'enjoint pas moins l'interprète à réinscrire la disposition invoquée par le contribuable dans un ensemble juridique plus large qui aide à en établir la portée. L'abus se situe précisément dans l'écart entre le texte entendu strictement et ce que celui-ci est censé autoriser.

Rappelons par ailleurs que c'est également ce mouvement entre la lettre et l'esprit de la loi qui caractérise l'évitement fiscal lui-même. Celui-ci est le plus souvent défini comme la situation qui survient « lorsqu'un contribuable réduit ou élimine l'impôt dû au moyen d'une ou de plusieurs

⁷ Rebecca Martel, « 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, pp. 3-4.

⁸ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, au par. 44.

⁹ Ministère des Finances, *Op. cit.*, p. 17.

transactions qui respectent la lettre de la loi mais qui contreviennent à l'esprit et à l'intention de cette loi » ; au contraire, « [l]orsque ces arrangements sont conformes à l'esprit de la loi, on parle de planification fiscale efficace »¹⁰. Des trois composantes de la RGAÉ, seule la notion d'abus apparaît à même de distinguer la planification de l'évitement, donnant par le fait même toute sa puissance normative à la RGAÉ. C'est ainsi cette notion qui détermine le critère de la légalité, qui trace la ligne entre l'avantage fiscal légitime et celui, jugé contraire à l'esprit des dispositions, qui sera rejeté. En d'autres termes, le critère de l'abus constitue le lieu de l'incertitude inhérente à l'application de la RGAÉ, incertitude qui a d'ailleurs été l'objet privilégié de la jurisprudence portant sur cette disposition de dernier recours¹¹.

Il apparaît donc excessif, eu égard au caractère essentiellement privé de l'initiative à l'origine de l'opération d'évitement fiscal et à l'avantage que le contribuable peut potentiellement en retirer, d'exiger du ministère public de dissiper cette incertitude. En effet, l'analyse juridique actuelle du mécanisme tripartite de la RGAÉ fait reposer le fardeau de preuve relatif au critère d'abus sur les épaules du seul poursuivant¹². Il incombe ainsi à ce dernier de déterminer à la fois la nature juridique et la teneur économique d'une opération ou d'un ensemble d'opérations fiscales. Le défaut d'établir la preuve de la non-conformité de l'opération à l'esprit et à l'objet des dispositions invoquées prévient l'application de la RGAÉ.

Le bénéfice du doute ainsi accordé au contribuable visé illustre l'influence importante du « principe du duc de Westminster » (qui consacre la primauté du droit d'un contribuable de réduire son impôt) sur le mode d'interprétation de la RGAÉ favorisé par les tribunaux. Dans l'arrêt *Copthorne*, la Cour suprême du Canada a rappelé la fonction limitative que le principe du duc de Westminster doit exercer sur la notion d'abus¹³, conférant ainsi un avantage de taille au contribuable face au ministère public. À notre avis, l'insistance sur ce principe contribue à l'ambivalence de la notion d'abus et, partant, aux difficultés d'application de la RGAÉ, qui se trouve tiraillée entre le droit de toute personne à organiser ses affaires de manière à réduire l'impôt prévu par les lois appropriées, et l'horizon plus général que commande l'interprétation de l'esprit et de l'objet des dispositions législatives.

Dans cette perspective, le renversement du fardeau dans le cas d'opérations manquant de substance économique, comme évoqué par le ministère des Finances dans son *Document de consultation*¹⁴, constituerait un important correctif apporté au processus d'interprétation et d'application de la RGAÉ. Il rééquilibrerait ce dernier en exigeant du contribuable visé par la nouvelle cotisation qu'il fasse preuve, dans sa défense, de la même diligence que celle mobilisée par l'opération d'évitement fiscal.

¹⁰ Agence du Revenu du Canada, « Qu'est-ce que l'évitement fiscal », URL : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/organisation/a-propos-agence-revenu-canada-arc/alerte-fiscale/est-evitement-fiscal.html> (consulté le 12 septembre 2022).

¹¹ Rebecca Martel, *Op. cit.*, p. 9.

¹² Daniel Sandler, « The Minister's Burden Under GAAR », in *Canadian Tax Journal*, 2006, vol. 54, no. 1 p. 3.

¹³ *Copthorne Holdings Ltd c. Canada*, 2011 CSC 63, au par. 65.

¹⁴ Ministère des finances, *Op. cit.*, p. 22.

Il ne faut d'ailleurs pas entendre par ce renversement de fardeau la suspension pure et simple de la tâche d'interprétation dévolue au ministère public dans l'analyse de la notion d'abus. Nous préconisons plutôt l'adoption d'un critère négatif qui, à l'instar de la proposition faite par le ministère des Finances¹⁵, forcerait le contribuable à justifier la légitimité de son opération fiscale. Ainsi, le poursuivant serait tenu, dans un premier temps, d'établir qu'aucune substance économique ne peut être clairement attribuée à une opération. Ce n'est qu'une fois cette preuve faite qu'il incomberait au contribuable de montrer que l'avantage fiscal recherché est conforme à l'esprit et à l'objet des dispositions sur lesquelles il s'appuie.

Notons enfin que la seule mesure de renversement du fardeau ne peut suffire à atteindre l'objectif de protection de l'intégrité de l'assiette fiscale canadienne poursuivi par le gouvernement. Le ministère des Finances propose, en plus du renversement de fardeau, une série de mesures destinées à réorienter l'interprétation du critère d'abus de la RGAÉ. En amarrant les dispositions précises relatives à la RGAÉ aux considérations plus vastes de politique fiscale inscrites dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les divers outils d'interprétation proposés à la section 3 du *Document de consultation* doivent inciter les tribunaux à intégrer une *autre* conception de l'équité à leurs délibérations.

Nous recommandons :

- Que la démonstration de la substance économique d'une opération d'évitement soit la responsabilité de l'appelant.
- Que le poursuivant serait néanmoins tenu, dans un premier temps, d'établir qu'aucune substance économique ne peut être clairement attribuée à une opération.

¹⁵ *Ibid.*, p. 31.

CHAPITRE 2 : QUELLE NOTION D'ÉQUITÉ POUR LA RGAÉ

Question 8 : *Concernant les objectifs de certitude, de prévisibilité et d'équité (incluant la notion plus large d'équité), les répondants ont-ils des commentaires ou des suggestions sur la meilleure façon de maintenir un niveau approprié de certitude, de prévisibilité et d'équité et un équilibre entre ceux-ci ?*

Comme le rappelle le *Document de consultation*, un des objectifs principaux de la RGAÉ est d'assurer une « équité du régime fiscal dans son ensemble¹⁶ ». Il y a, cependant, une ambiguïté qui découle de ce principe, à savoir : quelle notion d'équité satisfait la réalisation des finalités de la RGAÉ ? Comme le remarque le *Document de consultation*, il semble y avoir deux interprétations de la notion d'équité qui débouchent sur des conséquences différentes afin de garantir que la RGAÉ soit une règle équitable. Commençons par citer le *Document de consultation* dans sa présentation de l'enjeu :

« Dans *Alta Energy*, la Cour suprême du Canada a souligné l'importance de la certitude, de la prévisibilité et de l'équité du régime fiscal. Dans sa décision, la majorité a lié la certitude, la prévisibilité et l'équité avec le droit des contribuables de réduire légitimement l'impôt comme fondement du droit fiscal. Cet énoncé pourrait être interprété comme impliquant que l'équité devrait être interprétée individuellement, de sorte qu'elle implique simplement le droit d'une personne de se prévaloir de ses stratégies de réduction de l'impôt. [...] Comme indiqué dans l'*Introduction*, assurer l'équité du régime fiscal canadien était un objectif majeur lorsque la RGAÉ a été instaurée. Cette notion plus large d'équité reflète 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. Si l'évitement fiscal est perçu comme un problème important dans la société, il peut miner les attitudes vers l'observation fiscale et plus généralement l'état de droit lui-même. De ce point de vue, une notion plus large d'équité est essentielle pour maintenir la confiance des contribuables dans le fonctionnement efficace du système fiscal¹⁷. »

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 large 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.

Pour la première interprétation, l'équité du régime fiscal canadien est comprise au travers du principe du duc de Westminster qui stipule que « Toute personne a le droit, s'il le peut, d'organiser ses affaires de façon à ce que l'impôt applicable en vertu des lois appropriées soit inférieur à ce qu'il serait autrement. S'il parvient à les organiser de manière à obtenir ce résultat, alors, quel que soit le peu d'estime que les commissaires du fisc ou les autres contribuables portent à son ingéniosité, il ne peut être contraint de payer un impôt plus élevé¹⁸. » Ce principe de jurisprudence britannique qui a

¹⁶ *Canada c. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 CSC 49, par. 101 et 177 cité dans : ministère des Finances, *Op. cit.*, p. 21.

¹⁷ Ministère des Finances, *Op. cit.*, p. 21.

¹⁸ *The Commissioners of Inland Revenue APPELLANTS; and His Grace The Duke of Westminster RESPONDENT.* [1936] AC 1 (Nous traduisons.)

été repris au Canada figure au centre de l'interprétation de la RGAÉ dans *Canada c. Alta Energy Luxembourg* : « Ce principe, découlant de la primauté du droit, est considéré comme la “pierre angulaire du droit canadien en matière d'évitement fiscal”.¹⁹ »

La notion d'équité construite autour du principe du duc de Westminster évoque le droit de tous les individus de réduire leurs impôts. Or, est-ce que cette notion d'équité peut réellement être tenue pour effective si une telle pratique était la norme ? Autrement dit, si tous les contribuables canadiens tenaient leurs affaires comme semble le permettre le principe de duc de Westminster, pourrions-nous encore parler d'équité ? Regardons ce qui pourrait se produire dans un tel cas.

D'une part, le recours par tous à une réduction maximale de leurs impôts se traduirait par une transformation qualitative du rapport juridique entre l'ARC et les contribuables. Étant donné que tous ont droit de faire preuve d'ingéniosité pour réduire leurs obligations fiscales, l'ARC se verrait obligée de vérifier plus en profondeur et en détail chacun des dossiers afin de s'assurer que la déclaration fiscale, aussi ingénieuse soit-elle, soit néanmoins conforme. Une telle transformation du travail du fisc impliquerait que les ressources déployées par l'ARC pour s'assurer de la conformité de tous devraient être décuplées alors même que l'assiette fiscale du pays serait réduite en fonction même de l'application du principe du duc de Westminster. L'universalisation d'une telle pratique, c'est-à-dire son utilisation par tous, est un non-sens pour la pratique fiscale d'un pays de droit dans lequel la levée des impôts sert, entre autres, au maintien de l'état de droit et de la démocratie, ainsi qu'au financement de services et de programmes sociaux universels dont bénéficie l'ensemble des contribuables. Le retrait de tous de la substance de la participation fiscale en la réduisant au minimum se traduirait par l'évidement de la finalité de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et mettrait en danger notre capacité collective à pouvoir reproduire l'État de droit qui est l'institution témoignant de la souveraineté du peuple. En ce sens, la notion d'équité interprétée de manière restreinte ne permet pas de respecter le premier critère d'équité énoncé ci-haut : 1) tous les contribuables peuvent agir de manière prescrite ou autorisée par la loi.

D'autre part, même si le recours universel à des stratagèmes élaborés pour une planification fiscale agressive qui comporte des opérations d'évitement qui sont sans objet économique n'entraînait pas la contradiction nommée ci-haut, l'universalisation d'une telle stratégie se heurte à son impossibilité d'ordre pratique : ce ne se sont pas tous les contribuables qui peuvent, toutes proportions gardées, bénéficier des avantages prévus par la loi si la notion d'équité est comprise au sens restreint. Afin de pouvoir bénéficier d'un évitement fiscal comme ceux permis par le principe du duc de Westminster, il faut déjà posséder des moyens substantiels pour mettre en œuvre l'opération ou la série d'opérations d'évitement. La plupart du temps, ces opérations d'évitement ne sont pas le fruit de l'ingéniosité d'un contribuable isolé, mais le produit de professionnels de la planification fiscale dont les services onéreux ne deviennent un avantage économique que lorsque la réduction d'impôt dépasse un certain seuil. En ce sens, les avantages prévus par la loi, lorsqu'elle est interprétée à partir d'une notion restreinte de l'équité, concernent principalement les contribuables et les sociétés les plus riches. Des obstacles réels empêchent la réalisation de l'équité comprise de manière restreinte

¹⁹ *Canada c. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 CSC 49, par. 29

selon le deuxième critère énoncé précédemment : 2) tous les contribuables ont une capacité relativement égale de pouvoir bénéficier des avantages prévus par la loi.

Selon ce qui vient d'être dit, il apparaît clair que la notion d'équité pour la RGAÉ ne pourrait consister en son interprétation restreinte, car celle-ci mène aux types d'abus contre lesquels la RGAÉ a été établie. Il semble donc que seule une notion d'équité au sens large puisse correspondre aux finalités de la RGAÉ.

L'équité au sens large stipule donc 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.

En fait, nous aimerions aller plus loin et proposer que le bien-fondé de la RGAÉ est de se prémunir des abus créés par l'application du principe du duc de Westminster. Ainsi, nous suggérons fortement que la RGAÉ adopte une notion d'équité holistique qui servirait de principe d'interprétation pour la RGAÉ afin de clarifier qu'elle ne devrait pas être interprétée comme une prolongation du principe du duc de Westminster, mais plutôt comme une limite à ce dernier.

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 pas²⁰ ».

Nous recommandons :

- Que l'interprétation de la notion d'équité attachée à la RGAÉ donne priorité à l'absence de conséquence négative pour l'intégrité du régime fiscal canadien.
- Que la RGAÉ soit comprise comme une limitation du principe du duc de Westminster.

²⁰ Ministère des Finances, *Op. cit.*, p. 21.

CHAPITRE 3 : PÉNALISER L'ÉVITEMENT FISCAL SANS SUBSTANCE ÉCONOMIQUE

Question 10 : *Les répondants ont-ils des points de vue sur ce que devraient être les conséquences appropriées lorsqu'une opération s'avère ne pas avoir de substance économique ?*

L'absence de conséquence lorsqu'une opération s'avère ne pas avoir de substance économique – outre le remboursement de l'avantage fiscal obtenu par le biais de ladite opération – est un des défauts principaux de la RGAÉ. Comme la RGAÉ « a été conçue pour être une règle globale qui empêcherait les opérations abusives d'évitement fiscal²¹ », il apparaît clair que la RGAÉ rate sa cible si elle n'entraîne pas de conséquences qui peuvent s'avérer dissuasives.

Comme en témoigne le *Document de consultation*, et l'ARC abonde dans le même sens, la nature d'une sanction sera jugée dissuasive pour un contribuable en fonction du niveau de risque que ce dernier est capable de tolérer dans la tenue de ses affaires fiscales²². Cependant, la loi n'a pas pour objectif de prendre en compte les différentes causes (psychologiques, financières ou autres) qui mènent des contribuables à adopter des comportements plus risqués que d'autres contribuables dans des situations comparables. Les multiples dispositions des contribuables devant la loi ne doivent pas entraver le caractère universel de la loi – c'est-à-dire qu'elle est applicable à tous de la même manière dans des circonstances similaires.

En conformité avec l'argumentaire présenté au chapitre précédent, où nous avons défendu une notion d'équité qui priorise une approche holistique plutôt qu'une approche individualiste, la visée dissuasive des pénalités a pour objet de protéger l'intégrité et l'équité du système fiscal canadien. En ce sens, si des pénalités sont nécessaires pour empêcher le recours à des opérations d'évitement qui n'ont pas de substance économique, ces pénalités doivent avoir un spectre plus large que le seul contribuable qui y a recours. En effet, comme le concède le *Document de consultation*, l'évitement fiscal entraîne des « effets distributifs inéquitables²³ » en ce que ce ne sont pas tous les contribuables qui ont la capacité d'éviter de payer des impôts. Une telle distribution inégale de la capacité à éviter l'impôt repose non seulement sur le fait, juridiquement probant, que ce ne sont pas tous les contribuables qui peuvent espérer aux mêmes opérations d'évitement fiscal en vertu des attributs des substances économiques qui permettent lesdites opérations d'évitement. Là n'est pas le problème. Le problème commence là où les « effets distributifs inéquitables » doivent être compris à l'aune de leur caractère dérivé : l'iniquité distributive est la conséquence d'une inégalité de fait devant la manière dont divers contribuables peuvent se mettre en position de faire travailler les nuances interprétatives de la loi à leur avantage alors que d'autres contribuables n'ont pas accès à cette possibilité qui dépend, dans la plupart des cas, de la capacité de retenir les services de professionnels fiscaux qui offrent comme service des stratagèmes d'évitement fiscal. Selon nous, les professionnels et les sociétés qui offrent de tels services d'évitement fiscal doivent également être

²¹ *Ibid.*, p. 4.

²² *Ibid.*, pp. 35-36.

²³ *Ibid.*, p. 21.

pénalisés si, dans les montages offerts, se trouvent une ou des opération(s) s'avérant ne pas avoir de substance économique.

À ce titre, EPF propose d'introduire des pénalités liées aux opérations d'évitement fiscal qui sont sans substance économique. Nous proposons que ces pénalités s'appliquent tant aux contribuables qu'aux facilitateurs (cabinets d'avocats, de comptables et de fiscalistes, etc.) qui offrent des services d'évitement fiscal et de stratagèmes fiscaux abusifs.

Un avantage fiscal ne devrait être reçu que si l'opération qui le garantit correspond à une substance économique autre que cet avantage fiscal²⁴. L'absence de correspondance entre un avantage fiscal et une substance économique est en contradiction avec le fondement juridique et politique de la RGAÉ. À ce titre, il est proposé qu'une opération d'évitement sans substance économique doit faire l'objet d'une pénalité²⁵.

Le *Document de consultation* ne fait pas de proposition quant au pourcentage qui devrait s'appliquer à une telle pénalité. Nous n'en ferons pas non plus, mais nous tenons au fait que le principe suivant soit respecté : le pourcentage établi pour la pénalité financière devra se montrer réellement dissuasif tant pour le contribuable que pour les facilitateurs quitte à établir des seuils de pénalités différents pour les différents acteurs impliqués. Il n'est pas à exclure que des pénalités autres que financières puissent être données pour les facilitateurs comme des sanctions professionnelles, l'interdiction de pratique ou encore la radiation de société (voir aussi plus bas pour d'autres commentaires sur cette question).

À ce titre, l'établissement de la nature qualitative ou de la nature quantitative des pénalités ne doit pas être laissé à la discrétion du législateur, mais devrait faire l'objet d'une recommandation de la part du ministère des Finances en collaboration avec l'ARC à la suite d'une recherche visant à établir les critères adéquats. Une telle recherche pourrait, par exemple, établir les seuils dissuasifs en fonction de données concernant l'environnement fiscal canadien ou encore en comparaison avec des pratiques similaires adoptées à l'international. Enfin, la grille de pénalités définie devra prévoir des sections plus lourdes ainsi des mesures dissuasives additionnelles en fonction de la gravité et du caractère répété des infractions.

Nous recommandons :

- Que soient introduites des pénalités liées aux opérations d'évitement fiscal qui sont sans substance économique.
- Que ces pénalités s'appliquent tant aux contribuables qu'aux facilitateurs (cabinets d'avocats, de comptables et de fiscalistes, etc.) qui offrent des services d'évitement fiscal et de stratagèmes fiscaux abusifs.

²⁴ Nous contestons l'interprétation selon laquelle la cotisation à un REER constituerait une opération qui ne vise que l'avantage fiscal reçu : la substance économique du REER est la création d'un revenu pour le contribuable après l'âge de la retraite. Ce revenu étant, en temps et lieu, imposé à son tour, l'avantage fiscal découlant de la cotisation n'est pas sans objet.

²⁵ Nous aborderons dans le chapitre suivant la question des exceptions et la manière avec la RGAÉ doit créer un critère pour juger de la validité de telles exceptions.

- Que le pourcentage établi pour la pénalité financière doit être réellement dissuasif tant pour le contribuable que pour les facilitateurs.
- Que des pénalités autres que financières soient envisagées pour les facilitateurs comme des sanctions professionnelles, l'interdiction de pratique ou encore la radiation de société.

CHAPITRE 4 : UN CRITÈRE D'EXCEPTION EN VUE D'UNE LISTE D'EXCEPTIONS

Le *Document de consultation* relève que l'application de la règle de substance économique risque d'élargir la couverture de la RGAÉ à des opérations qui, si elles ont pour conséquences de réduire l'impôt dû sans avoir nécessairement de substance économique, ne sont clairement pas du ressort de la RGAÉ. Le *Document* cite le REER comme l'exemple paradigmatique de ce problème technique et propose comme solution une liste d'exceptions contenant des opérations qui « sont considérées comme non abusives malgré l'absence de substance économique²⁶. »

La proposition d'une telle liste a ses avantages et elle est pertinente. Mais, outre les réserves exprimées à juste titre par le *Document* de réflexion²⁷, nous désirons soulever trois problèmes qu'elle génère.

Premièrement, une telle liste ne doit pas se restreindre à n'être qu'un exercice technique et comptable où l'on passe en revue toutes les opérations possibles afin de déterminer si elle est exclue de la visée de la règle de substance économique ou non. Si le législateur va de l'avant avec la proposition de liste d'exceptions, un tel exercice sera sans doute inévitable, mais nous désirons attirer l'attention non pas sur le *fait* de l'instaurer ou non, mais sur la *manière* de la réaliser : une orientation politique claire est essentielle pour en guider les travaux et affirmer, comme nous l'avons fait tout au long de ce mémoire, les finalités politiques de la RGAÉ.

Deuxièmement, nous craignons que la liste d'exceptions contienne prématurément des opérations fiscales pouvant éventuellement servir de véhicules à l'évitement. La RGAÉ doit demeurer un outil flexible, capable de s'adapter à l'évolution des pratiques d'évitement fiscal. S'il est possible de mettre à jour la liste, il faut donc envisager qu'on puisse y retirer une entrée. Sinon, des exemptions trop strictes risquent de la rendre sensible à des pressions politiques indues.

Troisièmement, nous craignons le scénario où l'administration de la justice serait compromise par une contestation d'une décision de l'ARC de ne pas juger qu'une opération d'un contribuable soit exemptée. De telles contestations auraient un impact dilatoire important alors que la liste d'exceptions se veut un outil relativement simple d'application. En outre, nous jugeons qu'un tel scénario minerait considérablement la crédibilité de la RGAÉ aux yeux de la population.

Pour répondre à ces problèmes (ainsi que ceux relevés par le *Document de consultation*), et pour nous assurer d'avoir une liste efficace, nous proposons au législateur, si ce dernier va de l'avant avec un tel outil, d'y adjoindre une règle d'interprétation enchâssée à même la disposition contenant la liste, et qui établira clairement et de manière univoque l'esprit de la liste. Cette règle guidera le législateur dans de futurs travaux de mise à jour de la liste et orientera l'interprétation des tribunaux quand viendra le temps d'évaluer si une opération est exemptée ou non de la règle de substance économique.

²⁶ *Ibid.*, p. 33.

²⁷ *Ibid.*

Quant au contenu de cette règle, nous ne proposerons pas une formulation. Nous croyons qu'il revient au législateur de viser à la juste formulation juridique des propositions citoyennes, et nous abondons dans le sens du *Document de consultation* que l'institution de cette liste représente en soi un défi juridique. Permettons-nous toutefois une considération d'ordre générale. Il existe une différence évidente et simple entre, d'une part, des opérations qui génèrent des réductions d'impôts et, d'autre part, organiser des opérations de telle sorte à se soustraire au régime fiscal et à en bafouer l'esprit. Et comme toute idée simple, celle-ci reste difficile à expliquer, et encore plus à traduire en termes juridiques.

De toute évidence cependant, c'est une idée qui motive également la proposition ministérielle de mise sur pied d'une liste d'exceptions. En proposant une liste d'opérations, le législateur promeut un critère implicite de légalité, qu'il étend à une série de cas donnés. Il faudrait, à notre avis, favoriser la formulation juridique claire d'un tel critère plutôt que de procéder à l'exercice d'énumération de ses applications. Le recours à la RGAÉ, tant dans son application administrative que dans sa révision judiciaire, demeure un exercice d'interprétation qui doit rester fidèle aux objectifs généraux de politique fiscale. Les travaux pour instaurer la liste d'exceptions pourraient s'inspirer de cette considération dans la rédaction d'une règle interprétative.

Nous recommandons :

- Que le législateur instaure une règle d'interprétation clarifiant l'intention de la liste d'opérations exclues de la visée de la RGAÉ. Cette règle guidera les opérations qui y seront listées, ainsi que d'éventuels travaux de mise à jour et l'interprétation par les tribunaux des opérations qui y figurent.
- Que le législateur prévoie un mécanisme de révision permanente de la RGAÉ afin de permettre des ajustements réguliers des dispositions interprétatives ainsi que de la liste d'exceptions en fonction de l'évolution de la jurisprudence.

CHAPITRE 5 : CRIMINALISER L'ÉVITEMENT FISCAL ABUSIF

Question 13 : *Les répondants ont-ils des points de vue sur la conception optimale d'une pénalité ou d'autres règles prévues pour avoir un effet suffisamment dissuasif à l'égard de la planification fiscale abusive ?*

Nous désirons profiter de l'espace ouvert par cette question pour proposer un renforcement significatif de la RGAÉ et de son effet dissuasif, comme souhaité par le *Document de consultation*, à savoir que la RGAÉ soit un « outil plus efficace de prévention de l'évitement fiscal abusif²⁸ ».

Outre les modifications proposées à la RGAÉ jusqu'à maintenant, nous proposons d'amender le paragraphe 239 de la *Loi sur l'impôt et le revenu* afin qu'y figurent l'évitement fiscal ainsi que les pénalités dissuasives encourues tant pour les contribuables que pour les facilitateurs.

De plus, nous proposons que les cas « graves » d'évitement fiscal abusif puissent être considérés comme une fraude fiscale et non simplement comme un cas d'évitement fiscal.

Mélange-t-on ici deux sphères distinctes, l'intégrité de la base d'imposition et le droit criminel ? Nous ne le croyons pas. Cette proposition s'inscrit dans la démarche générale qui anime nos propositions, à savoir que nous désirons apporter une réflexion d'ordre politique quant aux solutions pour assurer l'intégrité du régime fiscal canadien. En outre, nous croyons qu'une des raisons pour lesquelles l'évitement fiscal abusif est perçu par la population comme un problème tient dans le fait que contrairement à l'évasion fiscale, l'injustice qui résulte de l'évitement fiscal abusif n'est pas punie à la hauteur de la faute commise à l'encontre de la société elle-même.

De fait, la tendance existante qui vise à fortement distinguer la fraude qu'est l'évasion fiscale de l'évitement fiscal évacue toute question d'ordre moral pour juger des cas d'évitement fiscal grave. En étant seulement l'affaire de la RGAÉ, l'évitement fiscal n'est alors considéré que comme une infraction à la loi sur l'impôt et le revenu. Or, nous croyons que le fait de maintenir une telle interprétation rigide de l'application de la RGAÉ, comme c'est le cas – par exemple – dans l'affaire *Copthorne Holdings Ltd v. Canada*²⁹, nuit à la réalisation de la finalité politique du RGAÉ qui est de protéger l'intégrité du régime fiscal canadien. Quelle est la différence entre l'évasion fiscale, reconnue comme fraude, et l'évitement fiscal abusif résultant d'un montage corporatif astucieux et abusif, alors que tous deux peuvent soustraire au fisc une somme également importante ?

Nous savons qu'il est hors de la portée de la RGAÉ de disposer de la nature criminelle de l'évitement fiscal. Cependant, nous pensons que les réflexions sur la modernisation de la RGAÉ sont l'occasion de réfléchir à la question de la nature de l'évitement fiscal et de ses conséquences sur la société canadienne. En ce sens, nous proposons que le législateur tienne des consultations publiques sur une réforme de l'article 380 du *Code criminel* portant sur les fraudes fiscales afin que les cas graves d'évitement fiscal abusifs soient reconnus comme fraudes fiscales et qu'ils puissent faire l'objet d'accusations criminelles.

²⁸ *Ibid.*, p. 8.

²⁹ *Copthorne Holdings Ltd c. Canada*, par. 47 à 49.

Bien entendu, il reste à définir ce en quoi consiste un cas « grave » d'évitement fiscal abusif. Nous sommes conscients que cette proposition vient ajouter un niveau supplémentaire de complexité au fonctionnement de la RGAÉ³⁰, mais nous ne croyons pas toutefois qu'il s'agit d'un obstacle insurmontable. Pour juger d'un cas grave ou non d'évitement fiscal, deux avenues peuvent être explorées, et elles ne sont pas mutuellement exclusives :

- *Appréciation quantitative* : On pourrait fixer un pourcentage d'argent soustrait à l'impôt par le biais de l'opération d'évitement fiscal abusif grave, ouvrant la voie à la criminalisation. Ce pourcentage pourrait d'ailleurs s'établir à partir d'une révision des cas de fraude fiscale qui ont été jugés par le biais de l'article 380 du *Code*.
- *Appréciation qualitative* : Sans doute plus complexe à évaluer, nous croyons néanmoins que tout évitement fiscal abusif se réalise quand il apparaît que l'opération d'évitement a été réalisée sans aucun respect de la loi et de son esprit. Cette proposition s'inscrit d'ailleurs dans les réflexions du *Document de consultation* sur la RGAÉ selon lequel la RGAÉ doit s'interpréter au-delà du strict texte de la loi³¹. Ainsi, face à un cas où il apparaît que non seulement il y a eu évitement fiscal abusif, mais que cette opération ait été réalisée sans aucun respect des objectifs de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il y aurait un cas grave d'évitement fiscal abusif.

Il reviendra au législateur de formuler la manière dont les tribunaux pourront apprécier si un cas d'évitement fiscal abusif est grave ou non. À cet égard, nous privilégions la même méthode proposée plus haut, soit celle d'un travail collaboratif entre le ministère des Finances, le Comité permanent des finances et l'ARC.

Nous recommandons :

- Que le paragraphe 239 de la *Loi sur l'impôt et le revenu* soit amendé afin qu'y figurent l'évitement fiscal ainsi que les pénalités dissuasives encourues tant pour les contribuables que pour les facilitateurs.
- Que le législateur envisage de reconnaître les formes graves de l'évitement fiscal abusif comme des fraudes en vertu du *Code criminel*.
- Que le gouvernement tienne des consultations publiques sur une réforme de l'article 380 du *Code criminel* portant sur les fraudes fiscales dans le but que les cas graves d'évitement fiscal abusifs soient reconnus comme fraudes fiscales et qu'ils puissent faire l'objet d'accusations criminelles.

³⁰ À savoir, déterminer en premier lieu s'il y a eu un évitement, puis si cet évitement est abusif ou non.

³¹ Ministère des Finances, *Op. cit.*, p. 18.

CONCLUSION

La nécessité de renforcer et de moderniser la RGAÉ est une évidence maintes fois démontrée : dans le meilleur des cas, la RGAÉ implique un remboursement de l'avantage fiscal reçu, une opération à coût quasi nul pour le contribuable. Dans le pire des cas, la RGAÉ est impuissante à empêcher des formes abusives d'évitement fiscal et contribue à l'érosion de l'intégrité du régime fiscal canadien.

En suivant les thèmes et les propositions énoncés dans le *Document de consultation*, nous avons suggéré des solutions qui permettraient, selon nous, de renforcer la RGAÉ et de lui donner la capacité de réaliser pleinement ses objectifs de base, soit protéger l'intégrité du régime fiscal canadien et d'être dissuasive pour tout contribuable qui voudrait avoir recours à des opérations d'évitement fiscal sans substance économique réelle.

Certains affirmeront qu'il est impossible de mettre fin à l'évitement fiscal. Cela ne devrait pas nous empêcher, cependant, de voir la lutte contre l'évitement fiscal abusif comme une courbe asymptotique : sans vouloir capter 100 % des cas immédiatement, nous savons qu'il est possible d'augmenter considérablement les chances ici et maintenant d'avoir un effet dissuasif pour l'avenir.

La modernisation de la RGAÉ n'est à ce titre qu'un premier pas. Nous sommes heureux de voir le ministère des Finances s'inquiéter de l'abus des conventions fiscales utilisées par des sociétés multinationales au Canada. Remarquons, à ce titre, que dans *Canada c. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, c'est encore le principe du duc de Westminster qui est évoqué pour rendre acceptable ce chalandage fiscal. Indice supplémentaire, s'il en fallait un, que la protection de l'intégrité du régime fiscal canadien passe par la limitation politique de ce principe de jurisprudence qui, depuis trop longtemps, fait la pluie et le beau temps sur notre capacité juridique à protéger les conditions matérielles de l'État de droit : la levée des impôts.

BIBLIOGRAPHIE

Documents gouvernementaux

- MINISTÈRE DES FINANCES. *Moderniser la règle générale anti-évitement : document de consultation*, août 2022, 50 p., URL : <https://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.
- *Copthorne 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., URL : <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 », URL : <https://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. URL: https://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, URL: https://www.ctf.ca/CTFWEB/EN/Newsletters/The_Arnold_Report/2021/BArnold_212.aspx