

# BUDGET 2023 : ÉLARGISSEMENT DE LA RÈGLE GÉNÉRALE ANTI-ÉVITEMENT EN VUE

Publié le 12 avril, 2023

**Catégories:** [Perspectives](#), [Publications](#)

La *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) (la « **LIR** ») prévoit une règle générale anti-évitement (la « **RGAE** ») qui permet au gouvernement fédéral (le « **gouvernement** ») de refuser les avantages fiscaux issus d'opérations effectuées pour des motifs fiscaux lorsqu'il démontre qu'elles constituent un abus de dispositions de la LIR (soit les opérations donnant lieu à de l'« évitement fiscal abusif »).

Dans un arrêt où elle a appliqué la RGAE, la Cour suprême du Canada a conclu que le fardeau de prouver qu'une opération ou une série d'opérations donne lieu à de l'« évitement fiscal abusif » appartient au gouvernement. Elle a par la même occasion pris soin de circonscrire cette expression :

[il peut y avoir de l']évitement fiscal abusif dans le cas où le contribuable se fonde sur des dispositions particulières de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour obtenir un résultat que ces dispositions visent à empêcher. Ainsi, il y a évitement fiscal abusif lorsqu'une opération va à l'encontre de la raison d'être des dispositions invoquées. Un mécanisme qui contourne l'application de certaines dispositions, comme des règles anti-évitement particulières, d'une manière contraire à l'objet ou à l'esprit de ces dispositions peut également donner lieu à un abus. Par contre, l'existence d'un abus n'est pas établie lorsqu'il est raisonnable de conclure qu'une opération d'évitement [...] était conforme à l'objet ou à l'esprit des dispositions conférant l'avantage fiscal.

Le gouvernement s'est montré insatisfait de la façon dont les tribunaux ont choisi de déterminer si une opération ou une série d'opérations donne lieu à de l'« évitement fiscal abusif ». Il craignait plus particulièrement que des opérations sans « substance économique » échappent à l'application de la RGAE.

Dans le budget de 2022, le gouvernement avait annoncé son intention d'élargir la portée de la RGAE et sollicité les commentaires des parties prenantes dans le cadre d'un processus de consultation publique qui a pris fin en septembre 2022.

## Changements proposés dans la structure de la RGAE

Dans le budget de 2023, le gouvernement propose de modifier la RGAE en :

- i. introduisant un préambule interprétatif;
- ii. élargissant l'éventail d'opérations pouvant entraîner l'application de la RGAE;
- iii. ajoutant une condition relative à la « substance économique », semble-t-il pour atténuer le fardeau incombant au gouvernement de prouver l'« évitement fiscal abusif » pour justifier l'établissement d'une nouvelle cotisation justifiée par la RGAE;
- iv. imposant une pénalité aux contribuables visés par une nouvelle cotisation justifiée par la RGAE si l'opération sous-jacente n'a pas été déclarée précédemment à l'Agence du revenu du Canada (l'« **ARC**»);
- v. prolongeant le délai alloué pour établir une nouvelle cotisation justifiée par la RGAE pour une opération non déclarée;
- vi. introduisant un régime de déclaration volontaire potentiellement très large pour ceux et celles qui souhaitent éviter les pénalités de la RGAE et la prolongation de la période de nouvelle cotisation.

#### **(i) Introduction d'un préambule à la RGAE**

Le budget 2023 propose d'ajouter un préambule à la RGAE, vraisemblablement pour en orienter l'interprétation. Certaines conventions fiscales internationales comportent des préambules interprétatifs, mais aucun autre des 281 articles de la LIR n'en a un.

Le préambule proposé a) réitère les principes énoncés dans les notes techniques du ministère des Finances et les annonces du gouvernement qui ont accompagné l'introduction de la RGAE en 1987 et 1988, et b) indique que la RGAE peut servir à refuser des avantages fiscaux attribuables à une stratégie de planification fiscale « indépendamment du fait que la stratégie de planification fiscale utilisée pour obtenir l'avantage fiscal ait été prévue ou non » par le contribuable.

Comme il s'agirait du tout premier préambule interprétatif pour un article de la LIR, il est difficile de prédire ses effets sur la RGAE.

Les tribunaux canadiens se servent fréquemment de sources externes comme les notes techniques du ministère des Finances pour l'analyse textuelle, contextuelle et téléologique d'une disposition; si le préambule ne fait que répéter ce qui a déjà été dit dans ces documents, il n'aura peut-être pas grande incidence sur la façon dont la RGAE est appliquée. Toutefois, la dernière partie du préambule pourrait causer des difficultés interprétatives, puisqu'elle semble suggérer que la RGAE peut être invoquée pour empêcher un contribuable de tirer des avantages fiscaux qu'il n'avait pas prévus au terme d'une opération ou d'une série d'opérations. D'un point de vue politique, il peut être difficile de concilier l'objectif de la RGAE (dissuader les contribuables de réaliser des opérations qui constituent de l'évitement fiscal abusif) et la suggestion selon laquelle un avantage fiscal non recherché peut être subséquentement refusé en application de la RGAE.

#### **(ii) Élargissement du champ d'application de la RGAE**

À l'heure actuelle, la RGAE s'applique aux « opérations d'évitement ». Il s'agit essentiellement d'une opération qui, seule ou comme élément d'une série d'opérations, donne directement ou indirectement lieu à un avantage fiscal, sauf s'il est raisonnable de considérer qu'elle a été effectuée principalement pour des objets véritables (l'obtention de l'avantage en question n'étant pas un objet véritable).

Le budget 2023 propose de modifier la définition d'« opération d'évitement » pour qu'elle vise les opérations pour lesquelles on peut raisonnablement dire que l'« un des objets principaux » était l'obtention d'un avantage fiscal. Parfois, une opération a plus d'un « objet principal ». Par conséquent, dans la version modifiée de la RGAE, une opération pourrait être qualifiée d'« opération d'évitement » même si elle a été effectuée principalement pour un objet commercial.

### **(iii) Introduction d'une condition relative à la « substance économique »**

Le gouvernement craint que des opérations sans « substance économique » donnent lieu à des avantages fiscaux que la RGAE ne permet pas de refuser en raison de son incapacité à démontrer qu'elles constituent de l'évitement fiscal abusif. Pour remédier à ce problème, il a proposé ce qui semble être une nouvelle règle d'interprétation à utiliser pour conclure si une opération doit ou non être considérée comme un abus dans l'application des dispositions de la LIR, de ses règlements ou d'un traité fiscal.

Selon la nouvelle condition relative à la « substance économique », si une opération d'évitement « manque considérablement de substance économique, il en ressort normalement un abus » dans l'application des dispositions de la LIR, de ses règlements ou d'un traité fiscal. Toujours selon la condition proposée, « les facteurs qui ont tendance — selon les circonstances données — à établir qu'une opération ou une série d'opération [*sic*] manque considérablement de substance économique sont les suivants :

(a) la totalité, ou la presque totalité des possibilités pour le contribuable de réaliser des gains ou des bénéfices et de subir des pertes, conjointement avec celles des contribuables ayant un lien de dépendance, reste inchangée, notamment en raison des éléments suivants :

- i. les flux financiers circulaires,
- ii. la compensation des situations financières,
- iii. le délai entre les étapes de la série;

(b) il est raisonnable de conclure que, au moment où l'opération était conclue, la valeur de l'avantage fiscal escomptée dépassait le *rendement économique non fiscal* escompté, lequel exclut aussi bien l'avantage fiscal que tout avantage fiscal se rattachant à une autre juridiction;

(c) il est raisonnable de conclure que la totalité, ou la presque totalité, des objets d'entreprendre ou d'organiser l'opération ou la série était d'obtenir l'avantage fiscal. »

La condition de « substance économique » vise à alléger le fardeau de preuve qui pèse sur le gouvernement lorsqu'il doit démontrer qu'il y a eu évitement fiscal abusif dans une affaire liée à la RGAE. Cependant, la disposition ne propose pas de définition pour les termes « substance économique » et « rendement économique non fiscal ». Son libellé est par ailleurs moins précis que celui d'autres dispositions de la LIR. Nous remarquons notamment que l'expression « ont tendance à » ne figure nulle part ailleurs dans cette loi. L'exclusion à l'alinéa b) de l'avantage fiscal et de tout avantage fiscal se rattachant à une autre juridiction semble avoir pour but de rassurer le gouvernement, qui craint que les opérations principalement motivées par des avantages fiscaux non canadiens qui donnent lieu à des avantages fiscaux au Canada échappent à la portée de la RGAE.

Plus important encore, on ne sait pas trop comment la condition relative à la « substance économique » s'harmonisera avec la façon qu'avaient jusqu'ici les tribunaux de déterminer si une opération donnait lieu à un évitement fiscal abusif. Dans le budget 2023, le gouvernement reconnaît que de nombreuses opérations étant expressément encouragées par les dispositions de la LIR (ex. : cotisations à des comptes d'épargne libre d'impôt) n'ont en apparence aucune « substance économique », mais ne sont pas visées par l'interdiction de la RGAE. Il faudra voir comment les tribunaux feront la distinction entre les opérations sans « substance économique » permises et celles qui sont interdites.

#### ***(iv) Nouvelle pénalité aux termes de la RGAE***

Le budget 2023 propose l'introduction d'une nouvelle pénalité pour les contribuables faisant l'objet d'une nouvelle cotisation aux termes de la RGAE. Elle serait équivalente à 25 % du montant de l'avantage fiscal interdit, mais ne serait pas imposée si l'opération ayant justifié la nouvelle cotisation a été précédemment déclarée à l'ARC.

Le gouvernement propose aussi de créer un mécanisme de déclaration volontaire permettant aux contribuables d'informer l'ARC de telles opérations. Ceux qui l'utiliseront ne se verront pas imposer la nouvelle pénalité, même s'ils sont visés par une nouvelle cotisation fondée sur la RGAE. Toutefois, les contribuables ignorent souvent qu'une opération constitue une « opération d'évitement » ou donne autrement lieu à de l'« évitement fiscal abusif ». Autrement dit, si on comprend du préambule proposé que la RGAE peut s'appliquer à des opérations donnant lieu à un avantage fiscal imprévu, les contribuables pourraient se voir imposer une pénalité pour des opérations dont ils ignoraient les avantages fiscaux, sauf s'ils les déclarent à l'ARC par mesure préventive.

#### ***(v) Prolongation de la période de nouvelle cotisation***

Le budget 2023 propose de prolonger de trois ans la période pendant laquelle une nouvelle cotisation peut être établie pour un contribuable au titre de la RGAE, sauf dans les cas où les opérations justifiant la nouvelle

cotisation ont été précédemment déclarées à l'ARC.

### **Nouvelle période de consultation**

Le gouvernement a invité les intéressés à formuler des commentaires sur les modifications visant la RGAE proposées dans le budget 2023. Le ministère des Finances les recevra jusqu'au 31 mai 2023. Après la consultation, le gouvernement publiera une version revue des modifications proposées et annoncera la date de leur entrée en vigueur.

par [Michael Friedman](#)

### **Mise en garde**

Le contenu du présent document ne fournit qu'un aperçu du sujet et ne saurait en aucun cas être interprété comme des conseils juridiques. Le lecteur ne doit pas se fonder uniquement sur ce document pour prendre une décision, mais devrait plutôt obtenir des conseils juridiques précis.

© McMillan S.E.N.C.R.L., s.r.l. 2023