

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

**Des réponses efficaces
aux planifications fiscales agressives**

Leçons à retenir des autres juridictions

**Fascicule 3 : Australie –
Règle générale antiévitement**

Photocopie, réimpression et rediffusion électronique interdites. L'autorisation du photocopier, de réimprimer ou de rediffuser électroniquement toute portion de cette publication à des fins de distribution devra être obtenue en adressant une demande écrite à Michael Gaughan, responsable des autorisations pour l'Association canadienne d'études fiscales, courriel : mgaughan@ctf.ca.

Gilles N. LARIN
Robert DUONG

Avec la collaboration de :
Diane BENOÎT

Ce fascicule est le troisième d'une série qui présente de façon détaillée notre étude sur les planifications fiscales audacieuses. Il sous-tend la parution du *Tax Paper* N° 112 publié en juillet 2009 par l'Association canadienne d'études fiscales (ACEF). Tel que mentionné dans la préface du livre, dans le but de maintenir des coûts de publication raisonnables et pour permettre d'éviter de retarder sa publication, l'ACEF nous a donné l'autorisation de publier ce document en français et en anglais sur notre site Internet.

Juillet 2009



UNIVERSITÉ DE
SHERBROOKE

La mission de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

La **Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques** (CFFP) a été mise sur pied le 15 avril 2003 grâce à une subvention inconditionnelle du gouvernement du Québec que nous tenons à remercier pour sa générosité. En particulier, nous lui sommes reconnaissants de nous avoir exprimé une confiance complète et totale pour la liberté sans réserve dont il a fait preuve à notre égard dans le choix des projets et des conclusions auxquelles nos réflexions nous ont amenés. Au Québec, les lieux communs et officiels où praticiens, cadres de l'État et chercheurs peuvent échanger sur les nouveaux défis touchant la fiscalité et les finances publiques sont rares. De plus, la recherche dans ces domaines est généralement de nature unidisciplinaire et néglige parfois l'aspect multidisciplinaire des relations entre l'État et ses contribuables. La **Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques** tire sa raison d'être de ces deux réalités. La mission principale de la Chaire est de stimuler la recherche et la formation interdisciplinaires par le regroupement de professeurs et de chercheurs intéressés par la politique économique de la fiscalité. Pour plus de détails sur la **Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques**, vous pouvez consulter son site officiel à l'adresse suivante : <http://www.usherbrooke.ca/adm/recherche/chairefiscalite/>.

Gilles Larin est titulaire de la CFFP. Robert Duong¹ était professionnel de recherche à la CFFP lors de la réalisation de cette étude. Diane Benoît était consultante à la CFFP.

Nous voulons exprimer notre reconnaissance à Gaston Bédard et Gilles Paré, à titre de consultants, et à d'autres lecteurs qui ont souhaité demeurer dans l'anonymat, pour leurs observations et suggestions. Bien entendu, les opinions exprimées n'engagent que les auteurs, ces derniers assument l'entière responsabilité des commentaires et des interprétations figurant dans la présente étude.

Les droits d'auteurs appartiennent à la CFFP.

¹ Robert Duong, qui est avocat, a été professionnel de recherche à la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke lorsque cette étude a été réalisée. Il est maintenant agent de la politique de l'impôt en matière d'impôt sur le revenu au ministère des Finances du Canada. Les opinions exprimées dans cette publication sont celles des auteurs et ne représentent d'aucune façon la position du ministère des Finances du Canada. Le matériel contenu dans cette publication ne doit d'aucune façon être considéré comme étant un avis sur quelque sujet que ce soit. Les abonnés ou autres lecteurs ne doivent d'aucune façon agir sur la foi de quelque aspect du contenu de cette publication sans obtenir un avis professionnel approprié. La maison d'édition, de même que les auteurs et correcteurs, se dégagent expressément de toute responsabilité envers toute personne, qu'elle soit ou non un acheteur de cette publication, à l'égard de quoi que ce soit qui ait été fait ou omis d'être fait par toute personne sur la foi du contenu de cette publication, ou de toute conséquence découlant de quoi que ce soit qui ait été fait ou omis d'être fait par toute personne sur la foi du contenu de cette publication.

Précis

Fascicule 3 : Australie – Règle générale antiévitement

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques a initié en 2005 un projet portant sur les planifications fiscales audacieuses à la lumière des préoccupations exprimées par les administrations fiscales, les tribunaux, les contribuables et les conseillers fiscaux (les « **intervenants** »). Ce projet analyse les outils mis au point par quelques-uns des principaux partenaires commerciaux du Canada en réponse aux planifications fiscales audacieuses mises en œuvre par des contribuables et des conseillers fiscaux.

Ce projet vise à susciter la réflexion des différents intervenants au Canada en adoptant une approche globale et pragmatique de différents enjeux inhérents aux planifications fiscales audacieuses. Notre étude doit alors être lue dans le contexte d'une réflexion sur ces planifications et non comme une analyse exhaustive de chacun des outils qui sont examinés et de tous les enjeux qui s'y rattachent, considérant l'étendue du sujet, sa complexité et les particularités du régime fiscal des pays étrangers. La rédaction de l'ensemble du projet a été réalisée sur une période d'un peu plus de deux ans. Comme l'accent a été mis sur le développement d'un cadre d'analyse logique, aucun des fascicules de l'étude ne représente nécessairement l'état du droit fiscal ou de la jurisprudence.

Dans le cadre de ce projet en 2006, la Chaire a tenu un symposium sur les risques inhérents aux planifications fiscales audacieuses pour l'ensemble des intervenants et a également publié un document de travail exposant les principaux enjeux de ces planifications.

Dans le présent projet de recherche, nous avons analysé des outils mis au point par l'Australie, les États-Unis, le Royaume-Uni et l'Union européenne. Nous cherchons à évaluer l'opportunité pour le Canada de mettre au point un ou plusieurs de ces outils afin de protéger l'intégrité du régime fiscal. Nous menons cette évaluation en prenant en considération la perspective de chacun des intervenants, selon des principes d'administration fiscale généralement reconnus.

Cette étude comprend dix fascicules exposant respectivement le cadre de réflexion qui nous a guidés dans l'analyse des outils étrangers, notre réflexion sur chacun des outils sélectionnés, ainsi que nos conclusions relativement à l'ensemble de ces outils et les pistes de solution pour le Canada. Le dixième et dernier fascicule de l'étude n'est pas publié ici, car il a été remanié et augmenté pour devenir le *Tax Paper* No. 112 de l'Association canadienne d'études fiscales qui a été publié en juillet 2009 sous le titre *Des réponses efficaces aux planifications fiscales agressives – Leçons à retenir des autres juridictions*.

Afin de suivre notre réflexion à travers les fascicules, nous référons le lecteur au fascicule 1 intitulé « Cadre de réflexion ».

Le présent fascicule porte sur la règle générale antiévitement de l'Australie (RGAÉ) que l'on trouve dans la partie *Part IVA* du *Income Tax Assessment Act 1936*. Cet outil présente des similitudes avec la règle générale antiévitement du Canada. Nous décrivons d'abord le contexte général dans lequel s'inscrit la RGAÉ. Nous identifions les principales modalités d'application de la règle ainsi que les enjeux de son application pour chacun des groupes d'intervenants. Nous formulons à l'intérieur de ce fascicule des conclusions sur l'application de cet outil.

L'application de la RGAÉ illustre l'utilité de définir dans la loi fiscale des paramètres objectifs fondés sur la réalité économique qui permettent de déterminer si l'objet dominant d'une opération est l'obtention d'un avantage fiscal par le contribuable. La définition de tels paramètres dans la loi devrait assurer à tous les intervenants un plus grand degré de prévisibilité, de souplesse et d'uniformité dans l'application d'une RGAÉ. La portée générale de ces paramètres comporte un risque de divergence majeure d'opinion sur leur poids respectif et leur application pratique. L'administration fiscale doit donc exercer ses pouvoirs étendus de vérification d'une façon raisonnable afin de concilier les principes mentionnés précédemment.

L'absence du critère d'abus de la loi lue dans son ensemble dans la RGAÉ pose le risque que la démarcation entre les opérations légitimes et celles d'évitement fiscal soit établie principalement en fonction des objets poursuivis par les contribuables au détriment des objets de la loi. À notre avis, il s'avère important qu'une règle générale antiévitement s'applique selon les objets de la loi fiscale lue dans son ensemble afin d'établir un équilibre entre la protection de

l'intégrité du régime fiscal et le privilège des contribuables de minimiser leur impôt à payer. En dépit de l'absence d'un tel critère, il n'en demeure pas moins que les tribunaux australiens ont, à certaines occasions, appliqué la loi selon ces objets pour conclure qu'une opération constituait de l'évitement fiscal.

L'application en Australie d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer aux contribuables qui ont mis en œuvre une opération d'évitement fiscal accroît certainement les risques des planifications audacieuses. Cependant, nous sommes d'avis que la loi fiscale doit permettre aux contribuables qui présentent une interprétation raisonnable de la loi de se soustraire à une telle pénalité dans la mesure où il est presque impossible de tracer une ligne claire entre les opérations légitimes et celles d'évitement. Face aux incertitudes entourant la RGAÉ et aux taux de pénalité à appliquer, l'administration fiscale doit appliquer cette règle de manière transparente et cohérente et faire preuve de souplesse. Elle doit surtout définir les objets de la loi fiscale de façon plus claire.

Table des matières

La mission de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques	i
Précis	ii
1 Contexte général.....	1
2 Contexte de la RGAÉ.....	5
3 Description	8
3.1 Modalités d'application.....	8
3.2 Pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.....	10
4 Constats.....	12
4.1 Une RGAÉ formulée selon des critères objectifs plutôt que subjectifs en assure une application plus prévisible et uniforme	14
4.2 La comparaison d'une opération à des opérations alternatives facilite l'identification d'un avantage fiscal et d'un objet dominant, mais les intervenants peuvent diverger d'opinion sur leurs caractéristiques.....	15
4.3 Les intervenants peuvent diverger d'opinion sur le poids relatif des objets poursuivis dans une opération	20
4.4 Le critère de l'objet dominant n'assure pas une application constante de la loi fiscale conformément à ses objets.....	23
4.5 Les contribuables doivent établir que leur position est conforme à la loi fiscale selon la prépondérance des probabilités	25
4.6 Risque pour les contribuables d'être assujettis à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer	26
4.6.1 Fonction du caractère raisonnable de l'application de la loi fiscale par le contribuable.....	27
4.6.2 Fonction des intentions des contribuables évaluées de façon subjective	32
4.7 L'administration fiscale impute aux conseillers fiscaux des responsabilités en matière de planifications audacieuses	34
4.8 L'administration fiscale doit appliquer la RGAÉ ainsi que la jurisprudence de manière uniforme et équitable à l'égard de l'ensemble des contribuables	38
4.9 La présence de la RGAÉ ne permet pas en soi de réduire le nombre de règles spécifiques antiévitement : une réforme des règles d'imposition est nécessaire.....	44

4.10 L'efficacité des ressources en vérification de l'administration fiscale permet de raccourcir la période de cotisation	45
5 Conclusion	47
Bibliographie	51

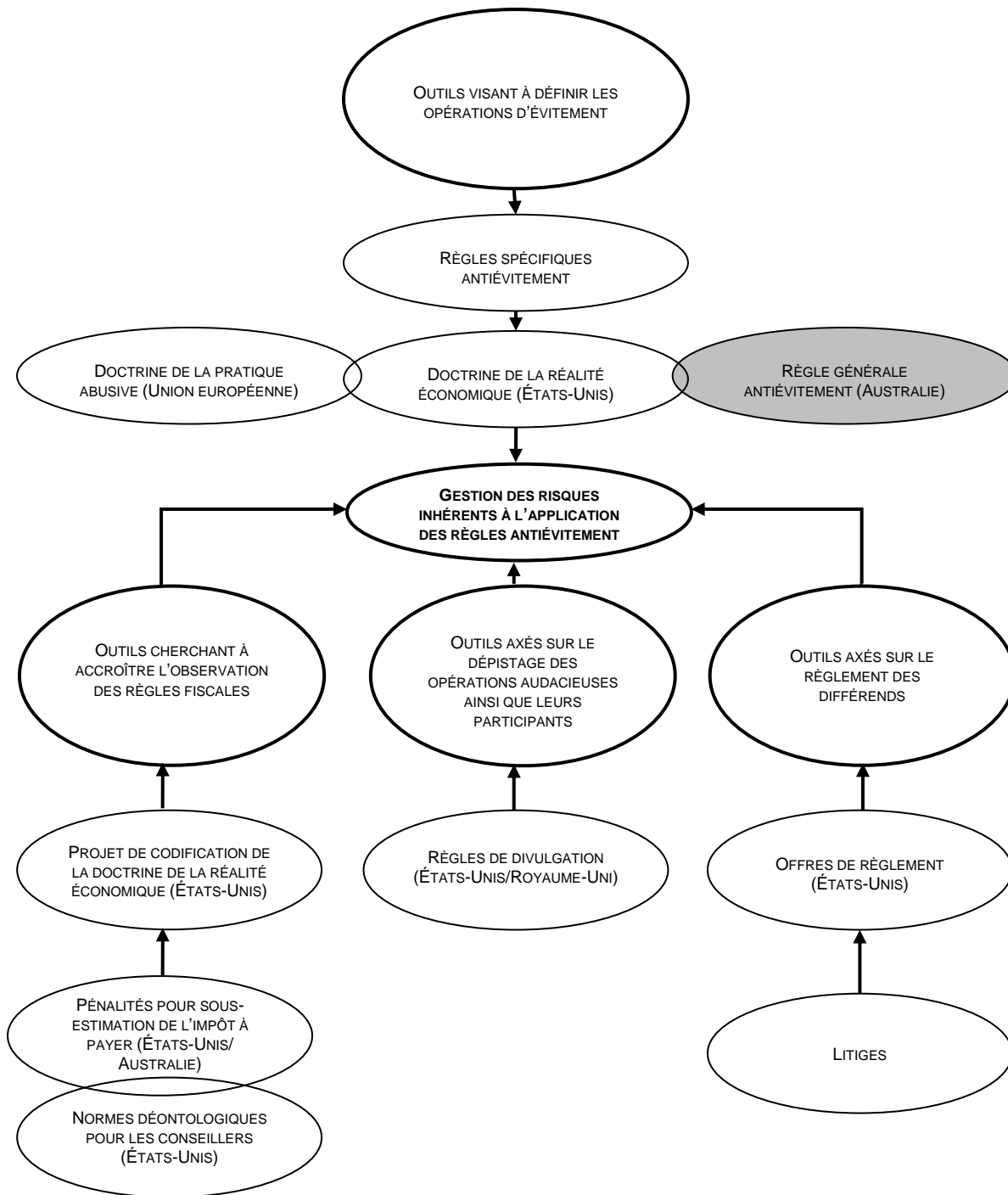
Contexte général

Tel qu'exposé dans le fascicule 1, « Cadre de réflexion », de cette étude, l'administration fiscale pourrait adopter plusieurs outils afin de mieux circonscrire les opérations d'évitement fiscal ou d'accroître les risques pour les contribuables et les conseillers audacieux. Ces outils peuvent être regroupés sous l'une ou l'autre des sphères d'intervention suivantes de l'administration fiscale :

- Outils visant à définir les opérations d'évitement fiscal.
- Outils visant à accroître l'observation du régime fiscal.
- Outils axés sur le dépistage des planifications fiscales audacieuses et leurs participants.
- Outils axés sur la résolution des différends.

Le graphique 1.1 à la page suivante illustre sommairement la relation entre ces sphères d'intervention dans la gestion des risques inhérents aux planifications audacieuses. Chaque sphère d'intervention est mise en évidence dans le graphique par une bordure élargie. Les outils étrangers sélectionnés aux fins de l'étude sont insérés sous l'une ou l'autre des sphères d'intervention. L'outil faisant l'objet du présent fascicule, soit la RGAÉ australienne, est mis en évidence par une trame de fond grise afin de situer son rôle dans la gestion par l'administration fiscale des risques inhérents aux planifications audacieuses.

GRAPHIQUE 1.1
SPHÈRES D'INTERVENTION DE L'ADMINISTRATION FISCALE EN MATIÈRE DE PLANIFICATIONS AUDACIEUSES :
OUTILS SÉLECTIONNÉS CHEZ CERTAINS PARTENAIRES COMMERCIAUX -
PART IVA OF ITAA 1936 DE L'AUSTRALIE



Notre graphique.

À l'instar des autres pays, l'administration fiscale australienne cherche à réduire son manque à gagner fiscal (*Tax Gap*). Dans sa plus simple expression, celui-ci est évalué par l'administration fiscale comme la différence entre le montant d'impôt que les contribuables devraient assumer en vertu des lois fiscales et celui qu'ils ont effectivement déclaré et payé. Ce manque à gagner découle de plusieurs sources, notamment lorsque le contribuable ne produit pas sa déclaration de revenus, lorsqu'il en omet certaines catégories, ou lorsqu'il utilise indûment des déductions ou exonérations².

L'administration fiscale australienne ne peut fournir une mesure précise du manque à gagner associé aux planifications audacieuses. En date d'octobre 2003, l'administration fiscale avait estimé à 1,7 milliard de dollars australiens la valeur des avis de cotisation émis dans des dossiers dits *mass marketed investment schemes* entre 1999 et 2003³. En comparaison, ce montant équivaut approximativement à 37,5 pour cent de la valeur des avis de cotisation émis par l'administration fiscale à l'égard de montants d'impôt sur le revenu et de pénalités à être versés par des contribuables durant l'exercice financier 2002-2003⁴. Relativement aux impôts sur le revenu perçu par l'administration fiscale australienne, ce montant équivaut à 1,3 pour cent des 128 milliards de dollars perçus pour ce même exercice⁵.

La loi de l'impôt sur le revenu de l'Australie⁶ reconnaît le privilège des contribuables d'organiser leurs affaires pour minimiser leur impôt à payer. La loi comporte des règles spécifiques antiévitement ainsi qu'une règle générale antiévitement (RGAÉ) qui tentent d'encadrer ce privilège.

Sommairement, la RGAÉ vise à annuler les avantages fiscaux réclamés par un contribuable qui met en œuvre une planification dont l'objet dominant est de nature fiscale (*dominant purpose*).

² Pour une discussion sur la pertinence et les difficultés de mesurer le manque à gagner fiscal, voir Jacqui McManus, Neil Warren, « The Case for Measuring Tax Gap », (2006) 4:1 *eJournal of Tax Research* 61 [McManus, « Tax Gap »].

³ Austl., Australian National Audit Office, *The Australian Taxation Office's Management of Aggressive Tax Planning*, Audit Report No. 23, 2003-2004 Performance Audit (29 janvier 2004) [ANAO, *ATO Management of Aggressive Tax Planning*], aux pages 25 et 110.

⁴ Austl., Australian Taxation Office, *Commissioner of Taxation Annual Report 2005-2006* (Canberra : Australian Taxation Office, octobre 2006) [ATO, « Annual Report 2005-2006 »].

⁵ Austl., Commonwealth Treasury, *2003-2004 Budget Paper No. 1* (Canberra : Commonwealth, 13 mai 2003), à la page 5-7.

⁶ *Income Tax Assessment Act 1936* (Cth.) [ITAA 1936].

Le but de cette règle est d'empêcher les contribuables de réclamer un avantage fiscal non conforme aux objets de la loi. L'administration fiscale a eu gain de cause à plusieurs reprises devant les tribunaux relativement à l'application de la RGAÉ. Cependant, les tribunaux n'ont pu dissiper toutes les incertitudes sur sa portée, entre autres pour les motifs suivants :

- La règle ne prescrit pas de paramètres précis pour déterminer les opérations qui sont conformes à la loi fiscale.
- La règle ne définit pas le qualificatif d'objet dominant.
- Le critère de l'objet dominant n'assure pas une application constante de la loi fiscale conformément à ses objets.

Un comité de révision mis en place par l'administration fiscale pour améliorer l'efficacité du régime d'imposition dans son ensemble proposait en 1999 de modifier la RGAÉ afin qu'elle s'applique selon les objets poursuivis par la loi fiscale. L'administration fiscale examine toujours l'opportunité d'adopter cette approche.

En parallèle aux efforts déployés pour établir une démarcation plus claire dans la loi entre les opérations légitimes et celles d'évitement fiscal, l'administration fiscale accroît ses activités de vérification, notamment à l'égard des conseillers fiscaux. Elle a exigé la production de 395 déclarations de revenus auprès de 88 promoteurs qui, à son avis, présentaient des risques élevés d'évitement fiscal. Elle a de plus exigé la production de déclarations supplémentaires auprès de 168 entités sous le contrôle de ces promoteurs⁷. En outre, l'administration fiscale a mis en œuvre un régime de pénalités visant les promoteurs d'opérations fiscales audacieuses posant des risques d'évitement. L'administration fiscale adoptera prochainement des normes déontologiques en matière fiscale pour assurer aux contribuables une plus grande prévisibilité et uniformité dans les opinions de leurs conseillers fiscaux, et pour mieux protéger l'intégrité du régime fiscal.

⁷ Voir ATO, *Annual Report 2005-2006*, *supra* note 4 aux pages 158-159 sous la rubrique *Risks in specific focus areas: Aggressive tax planning*.

Contexte de la RGAÉ

Dans le cadre d'un régime d'autocotisation, les contribuables assument la responsabilité de déterminer leur impôt à payer. Ils doivent généralement exercer un degré de diligence approprié afin d'appliquer la loi fiscale de manière raisonnable, à la lumière de la jurisprudence et des documents publiés par l'administration fiscale.

La multiplicité et la complexité des règles fiscales créent des zones grises dans l'application de la loi. Les contribuables pourraient être d'avis qu'une interprétation de cette loi leur permet de réduire leur impôt. Notamment, des contribuables pourraient s'organiser pour tirer avantage des disparités et incohérences entre diverses règles. Cependant, l'obtention d'avantages fiscaux établis selon une interprétation littérale de ces règles pourrait aller à l'encontre des objets de la loi lue dans son ensemble.

De l'avis de l'administration fiscale australienne (*Australian Taxation Office*), les planifications mises en oeuvre par les contribuables qui portent atteinte aux objets de la loi fiscale de manière abusive minent la confiance des autres contribuables dans l'équité et l'intégrité du régime fiscal⁸. Un comité de réforme fiscale mis sur pied par le gouvernement australien a décrit les planifications d'évitement fiscal en ces termes :

Tax avoidance may be characterised as a misuse or abuse of the law rather than a disregard for it. It is often driven by the exploitation of structural loopholes in the law to achieve tax outcomes that were not intended by the Parliament but also includes manipulation of the law and a focus on form and legal effect rather than substance. The way things are done in order to take advantage of structural loopholes, or to dress up or characterise something to satisfy form but not substance can also stamp an arrangement as avoidance. Tax avoidance represents a serious threat to the integrity of the tax system and to the revenue. It is also a form of subsidy from

⁸ Austl., Australian Taxation Office, *Updated Compliance Program 2005-2006*, NAT 7769-10.2005 (Canberra: Australian Taxation Office, août 2005, mis à jour le 13 octobre 2005) [ATO, *Compliance Program 2005-2006*], aux pages 83-88.

those paying their fair share of tax according to the intention of the law to those shirking their similar obligations⁹.

[nos extraits et italiques]

La loi fiscale contient des règles spécifiques antiévitement ainsi qu'une RGAÉ pour circonscrire les planifications audacieuses. Les difficultés soulevées par les tribunaux dans l'application de la RGAÉ de 1936 (RGAÉ 1936) ont amené l'administration fiscale à la modifier le 27 mai 1981. L'administration fiscale voulait résoudre quatre difficultés majeures dans l'application de la RGAÉ 1936 en raison notamment de la portée étendue des termes qui y étaient utilisés. Ces difficultés sont :

- La reconnaissance par les tribunaux du privilège des contribuables d'organiser leurs affaires pour obtenir un résultat conforme à la loi.
- La RGAÉ 1936 s'appliquait selon les conséquences découlant d'une opération sans prendre en considération les objets poursuivis par les contribuables.
- Des incertitudes subsistaient à savoir si la RGAÉ 1936 s'appliquait à l'ensemble d'une opération ou encore uniquement à une partie de celle-ci afin d'éliminer l'avantage fiscal recherché.
- La règle ne conférait pas le pouvoir à l'administration fiscale de requalifier l'opération lorsque celle-ci devait être annulée¹⁰.

Le tableau 2.1 présente des extraits de la RGAÉ 1936 et de la RGAÉ en vigueur depuis le 28 mai 1981.

⁹ Austl., Commonwealth, Review of Business Taxation, *A Tax System Redesigned* (Canberra: Commonwealth of Australia, juillet 1999) [Review of Business Taxation, *A Tax System Redesigned*], à la page 243.

¹⁰ Austl., Commonwealth, House of Representatives, *Explanatory Memorandum, Income Tax Laws Amendment Bill (No. 2), 1981 Income Tax Law Amendment Act (No. 2) 1981* [House of Representatives, *1981 Explanatory Memorandum*].

TABLEAU 2.1 : BRÈVE COMPARAISON DE LA RÈGLE GÉNÉRALE ANTIÉVITEMENT EN VIGUEUR DE 1936 JUSQU’AU 27 MAI 1981 AVEC CELLE EN VIGUEUR APRÈS CETTE DATE

<p>SECTION 260 ITAA 1936 CONTRACTS TO EVADE TAX VOID APPLICABLE AUX OPÉRATIONS MISES EN OEUVRE DE 1936 JUSQU’AU 28 MAI 1981</p>	<p>SCHEMES TO REDUCE INCOME TAX - PART IVA – ITAA 1936 SECTION 177D APPLICABLE AUX OPÉRATIONS MISES EN OEUVRE APRÈS LE 27 MAI 1981</p>
<p>Every contract, agreement, or arrangement made or entered into, orally or in writing, whether before or after the commencement of this Act, shall so far as it has or purports to have the purpose or effect of in any way, directly or indirectly:</p> <p>(a) altering the incidence of any income tax;</p> <p>(b) relieving any person from liability to pay any income tax or make any return;</p> <p>(c) defeating, evading, or avoiding any duty or liability imposed on any person by this Act; or</p> <p>(d) preventing the operation of this Act in any respect, be absolutely void, as against the Commissioner, or in regard to any proceeding under this Act, but without prejudice to such validity as it may have in any other respect or for any other purpose.</p>	<p>This Part applies to any scheme that has been or is entered into after 27 May 1981, and to any scheme that has been or is carried out or commenced to be carried out after that date (other than a scheme that was entered into on or before that date), whether the scheme has been or is entered into or carried out in Australia or outside Australia or partly in Australia and partly outside Australia, where-</p> <p>(a) a taxpayer (in this section referred to as the “relevant taxpayer”) has obtained, or would but for section 177F obtain, a tax benefit in connection with the scheme; and</p> <p>(b) having regard to-</p> <p>(i) the manner in which the scheme was entered into or carried out;</p> <p>(ii) the form and substance of the scheme;</p> <p>(iii) the time at which the scheme was entered into and the length of the period during which the scheme was carried out;</p> <p>(iv) the result in relation to the operation of this Act that, but for this Part, would be achieved by the scheme;</p> <p>(v) any change in the financial position of the relevant taxpayer that has resulted, will result, or may reasonably be expected to result, from the scheme;</p> <p>(vi) any change in the financial position of any person who has, or has had, any connection (whether of a business, family or other nature) with the relevant taxpayer, being a change that has resulted, will result or may reasonably be expected to result, from the scheme;</p> <p>(vii) any other consequence for the relevant taxpayer, or for any person referred to in subparagraph (vi), of the scheme having been entered into or carried out; and</p> <p>(viii) the nature of any connection (whether of a business, family or other nature) between the relevant taxpayer and any person referred to in subparagraph (vi),</p> <p>it would be concluded that the person, or one of the persons, who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme did so for the purpose of enabling the relevant taxpayer to obtain a tax benefit in connection with the scheme or of enabling the relevant taxpayer and another taxpayer or other taxpayers each to obtain a tax benefit in connection with the scheme (whether or not that person who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme is the relevant taxpayer or is the other taxpayer or one of the other taxpayers).</p>

Tableau préparé par les auteurs à partir d’extraits des articles pertinents tirés du *ITAA 1936*.

3

Description

3.1 Modalités d'application

Lorsque les règles spécifiques antiévitement ne s'appliquent pas¹¹, l'administration fiscale peut en vertu de la RGAÉ refuser à un contribuable les avantages fiscaux découlant d'une opération lorsqu'il est raisonnable de considérer, de façon objective, que l'objet dominant du contribuable ayant mis en œuvre l'opération ou de tout autre participant à l'opération consiste à conférer un avantage fiscal au contribuable¹².

Dans un premier temps, un avantage fiscal pour un contribuable consiste en un montant qui n'est pas inclus dans le calcul du revenu, ou une déduction dans le calcul du revenu, une perte en capital ou un crédit d'impôt étranger, avantage dont il est raisonnable de croire qu'il n'aurait pu réclamer en l'absence de la planification¹³. Le contribuable peut se prévaloir des avantages fiscaux découlant de l'exercice d'un choix expressément prévu par la loi fiscale sans être visé par la RGAÉ. Cependant, la règle peut s'appliquer aux opérations menées par un contribuable qui organise ses affaires pour satisfaire aux critères prévus par les règles relatives à ce choix¹⁴.

Dans un deuxième temps, une opération est définie comme tout contrat, arrangement, entente, promesse ou action, exprès ou tacite, pouvant ou non faire l'objet de recours juridiques, et tout arrangement, plan, proposition, action, ou conduite¹⁵ d'une ou plusieurs personnes¹⁶. Une opération peut être menée autant en Australie qu'à l'étranger, en totalité ou en partie¹⁷.

¹¹ 177B(3) *ITAA 1936*. Pour plus de précision, la loi prévoit que les règles spécifiques antiévitement doivent s'appliquer avant la RGAÉ.

¹² Comme nous le soulignerons à la sous-section 4.3, ce critère ne prend pas en considération de manière expresse la notion d'abus de la loi lue dans son ensemble.

¹³ 177C *ITAA 1936*. Notons que les avantages fiscaux visés incluent les montants assujettis aux règles de retenues d'impôt à la source : 177CA *ITAA 1936*.

¹⁴ 177C(2), (2A) et (3) *ITAA 1936*.

¹⁵ 177A(1) « *Scheme* » *ITAA 1936*.

¹⁶ 177A(4) *ITAA 1936*.

¹⁷ 177D *ITAA 1936*.

Lorsqu'un avantage fiscal découle d'une opération, l'administration fiscale doit déterminer si l'objet dominant du contribuable ou de tout autre participant à l'opération consistait à conférer cet avantage au contribuable. À cette fin, la règle prévoit huit critères dits objectifs pour déterminer si l'objet dominant dans une opération était de nature autre que fiscale¹⁸. Les tribunaux doivent déterminer si la RGAÉ s'applique en prenant en considération l'ensemble des critères et selon le poids qu'ils leur accordent dans une situation donnée.

Ces huit critères peuvent être regroupés en trois catégories, soit la façon dont l'opération a été mise en œuvre, les impacts découlant de l'opération sur les parties impliquées et la nature de leurs relations¹⁹. Ces huit critères sont les suivants :

- La manière utilisée par les parties afin de mettre en œuvre l'opération.
- La forme et la substance de l'opération.
- Le moment où l'opération a été mise en œuvre ainsi que sa durée.
- Le résultat fiscal découlant de l'opération en fonction des règles fiscales applicables autres que la RGAÉ.
- Toute conséquence de l'opération sur la situation financière du contribuable, ainsi que toute conséquence additionnelle raisonnablement prévisible.
- Toute conséquence sur la situation financière de toute personne affiliée au contribuable ou qui lui était affiliée en raison de motifs commerciaux, familiaux ou autres, ainsi que toute conséquence qui pourrait raisonnablement affecter sa situation financière.
- Toute autre conséquence de l'opération sur le contribuable ou sur toute autre personne qui lui est ou lui a été affiliée.
- La nature de l'affiliation entre le contribuable et toute autre partie à l'opération.

[notre traduction]

D'autres règles se greffent à la RGAÉ pour circonscrire des formes d'opérations spécifiques pour lesquelles il existe un risque que la RGAÉ ne s'applique pas²⁰. Pour l'essentiel, ces règles visent à pallier des difficultés d'application de la RGAÉ liées à l'identification d'un avantage fiscal dans certaines circonstances²¹.

¹⁸ 177D ITAA 1936.

¹⁹ Austl., Australian Taxation Office, *Part IVA: The General Anti-Avoidance Rule For Income Tax*, NAT 14331-12.2005 (Canberra: Australian Taxation Office, décembre 2005) [ATO, *GAAR Brief*].

²⁰ Voir 177E ITAA 1936 (*Stripping of Company Profits*); 177EA ITAA 1936 (*Creation of Franking Debit or Cancellation of Franking Credits*); 177EB ITAA 1936 (*Cancellation of Franking Credits – Consolidated Groups*).

²¹ La raison d'être de l'une de ces règles, soit l'article 177E ITAA 1936, sera exposée dans la sous-section 4.2.

3.2 Pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer

Les contribuables qui ont sous-estimé leur impôt à payer peuvent être assujettis à une pénalité monétaire. De façon sommaire, les taux de pénalité prévus dans la loi fiscale vont de 25 à 75 pour cent du montant d'impôt sous-estimé, selon la nature de l'acte à l'origine de cette sous-estimation.

Les contribuables peuvent être assujettis à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer si cette sous-estimation découle, entre autres, d'un énoncé faux ou trompeur, de l'omission de produire un document auprès de l'administration fiscale, de négligence ou d'insouciance téméraire dans l'application des règles fiscales, ou encore d'une application déraisonnable de la loi fiscale. En raison des zones grises dans la loi, les contribuables qui réalisent des planifications audacieuses sont susceptibles d'être assujettis à une pénalité monétaire au motif qu'ils ont appliqué la loi fiscale de manière déraisonnable.

De façon plus particulière, un contribuable qui a mis en œuvre une opération d'évitement fiscal visée par la RGAÉ est assujetti à une pénalité monétaire correspondant à un montant égal à 25 pour cent ou 50 pour cent de la valeur de l'avantage fiscal refusé, selon le degré de conformité de l'opération à la loi fiscale²².

Un contribuable doit verser une pénalité s'élevant à 25 pour cent du montant de l'avantage fiscal qui lui est refusé par l'application de la RGAÉ s'il peut établir qu'au moment où l'opération a été mise en œuvre, il pouvait raisonnablement croire que la RGAÉ ne s'appliquait pas à celle-ci. Sinon, le contribuable est assujetti à une pénalité égale à 50 pour cent de l'avantage fiscal annulé²³. L'administration fiscale peut de façon discrétionnaire, annuler en totalité ou en partie la pénalité²⁴.

²² Voir les articles 284-145 à 284-160 dans le *Schedule I* de la *Taxation Administration Act 1953* (Cth.) [TAA 1953] relatifs à l'application de la pénalité en matière d'évitement fiscal, et les articles 284-70 à 284-90 de cette loi pour les autres pénalités pour sous-estimation de l'impôt à payer. Pour une explication de la structure des pénalités en matière fiscale en Australie, voir Austl., Commonwealth Treasury, *Report on Aspects of Income Tax Self-Assessment*, (Canberra: Commonwealth of Australia, août 2004) [Treasury, ROSA], aux pages 39-47.

²³ L'administration fiscale vise à rendre sa politique d'application des pénalités plus transparente, entre autres par la publication d'une politique administrative. Elle devrait publier d'autres documents d'information similaires, dont un portant spécifiquement sur l'application de pénalités découlant de l'application de la règle générale antiévitement. Voir Austl., Australian Taxation Office, *ROSA in Brief-Penalties: A quick reference tool explaining*

L'opinion du contribuable sera considérée raisonnable si un tribunal peut conclure qu'en dépit de l'application de la RGAÉ à la planification, cette opinion a autant de chance d'être considérée conforme à la loi fiscale que celle de l'administration fiscale (*about as likely as correct as incorrect*), à la lumière d'une analyse objective des faits et circonstances de l'opération et des sources d'interprétation reconnues²⁵.

Ces sources d'interprétation reconnues incluent la loi fiscale, la jurisprudence (australienne ou étrangère) et les décisions ou interprétations émises par l'administration fiscale. Doit également être consulté tout document permettant de clarifier la portée de la loi et d'éviter un résultat déraisonnable ou manifestement absurde. De tels documents comprennent les conventions internationales, les notes explicatives des projets de loi, les débats parlementaires et les rapports de commissions gouvernementales²⁶.

the changes to the Review of Self Assessment (ROSA) recommendations relating to penalties, (Septembre 2005) [ATO, *ROSA-Penalties*].

²⁴ Voir les articles 298-5, 298-20 et 298-40 *TAA 1953* et *Austl.*, Australian Taxation Office, PS LA 2005/24, *Application of General Anti-Avoidance Rules*, (13 décembre 2005) [ATO, *GAAR Practice Statement*], au paragraphe 144. L'administration fiscale n'a pas publié de lignes directrices portant sur l'exercice de son pouvoir discrétionnaire d'annuler en partie ou en totalité une pénalité découlant de l'application de la RGAÉ : voir *Austl.*, Australian Taxation Office, *ROSA In Brief – Part IVA*, JS 4861-04.2006 (Canberra: Australian Taxation Office, avril 2006), à la page 12. Comme nous le verrons plus loin dans la sous-section 4.6, l'administration fiscale et les tribunaux pourraient prendre en considération les objets poursuivis par le contribuable dans une opération de même que son degré d'expertise en matière fiscale afin d'annuler en partie ou en totalité une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.

²⁵ Article 284-15 dans *Schedule 1*, sous Part 4-25 *TAA 1953*.

²⁶ Article 15AB *Acts Interpretation Act 1901* (Cth.) [*Interpretation Act*].

4

Constats

La RGAÉ cherche à concilier le privilège des contribuables de minimiser leur impôt et l'intégrité du régime fiscal face aux opérations d'évitement. La RGAÉ précise que les contribuables peuvent réclamer les avantages fiscaux découlant de l'exercice de choix expressément consentis par la loi fiscale. Cependant, la RGAÉ ne permet pas aux contribuables d'utiliser ces choix s'ils organisent leurs affaires pour s'en prévaloir indûment. Les principaux enjeux liés aux planifications audacieuses apparaissent lorsque les contribuables organisent leurs affaires, entre autres, afin de se prévaloir de ces choix pour minimiser leur impôt à payer²⁷.

Les tribunaux ont axé le débat sur la démarcation établie par la loi entre les opérations légitimes et celles d'évitement fiscal. À leur avis, le débat doit être fondé sur la loi plutôt que strictement sur des principes d'interprétation établis dans le passé, dont celui reconnaissant le privilège des contribuables d'organiser leurs affaires pour minimiser leur impôt²⁸. À notre avis, la RGAÉ présente les avantages suivants :

- Elle établit cette démarcation de façon souple puisqu'elle s'applique selon le poids de l'objet fiscal dans une opération du contribuable.

²⁷ L'administration fiscale est d'avis que les planifications fiscales audacieuses sont généralement élaborées dans des montages financiers cherchant à accroître la valeur des déductions fiscales ou à tirer profit des avantages fiscaux expressément consentis par la loi fiscale à l'égard de certaines formes d'investissement : voir ANAO, *ATO Management of Aggressive Tax Planning*, supra note 3 aux pages 25-27 et dans *Appendix 2: The ATO's Indicators of Aggressive Tax Planning*. Pour une discussion entourant la portée de l'exception prévue par la RGAÉ relativement à l'exercice par un contribuable des choix expressément consentis par la loi fiscale, voir Nicole Wilson-Rogers, « Coming Out of the Dark? The Uncertainties that Remain in Respect of Part IVA: How does Recent Tax Office Guidance Help? » (2006) 4:1 *eJournal of Tax Research* 25 [Wilson-Rogers, « Uncertainties in Respect of Part IVA »], aux pages 36-37. Les enjeux relatifs aux choix exercés par les contribuables en matière de planifications audacieuses seront traités dans la sous-section 4.6 portant sur la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.

²⁸ Voir *FC of T v. Hart & Anor* (2004), 2004 A.T.C. 4599, [2004] HCA 26 [Hart], au paragraphe 51. Dans Maurice Cashmere, « Part IVA After Hart » (2004) 33 *Austl. Tax Rev.* 131 [Cashmere, « Hart »]: « This was underscored by observations that Part IVA was to be construed and applied according to its terms and not by reference to "muffled echoes of old arguments". This is a reference to cases such as *Inland Revenue Commissioner v. Duke of Westminster* (1936) AC 1 and *Newton's Case*. »

- Elle l'établit de manière prévisible et uniforme en prescrivant des critères objectifs pour mesurer le poids des différents objets dans une opération.
- Elle facilite l'identification d'un avantage fiscal dans une opération par une comparaison de celle-ci avec des opérations alternatives.
- Le contribuable doit démontrer que son opération visait la réalisation d'un objet commercial.
- La pénalité accroît significativement les risques pour les contribuables audacieux.

Au cours des dernières années, l'administration fiscale a généralement eu gain de cause devant les tribunaux dans l'application de la RGAÉ. Les décisions des tribunaux peuvent en principe contribuer à établir une démarcation plus nette entre les opérations légitimes et celles d'évitement. La jurisprudence n'est cependant pas parvenue à établir clairement cette démarcation. Des incertitudes et des inquiétudes persistent concernant l'application par l'administration fiscale (*Australian Taxation Office*) de la RGAÉ et de son usage de la jurisprudence. Elles portent sur les aspects suivants :

- L'identification des avantages fiscaux et des objets poursuivis dans une opération à partir des critères objectifs préétablis.
- La mesure du poids relatif de l'objet de nature fiscale comparativement à tout autre objet dans une opération.
- Le degré de conformité d'une opération aux objets poursuivis par la loi fiscale lue dans son ensemble.
- Le caractère raisonnable d'une interprétation fiscale du contribuable aux fins de l'application d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.
- La responsabilité des conseillers fiscaux en matière de planifications audacieuses.
- La stratégie de l'administration fiscale face aux décisions des tribunaux qui pourraient aller à l'encontre de son interprétation de la loi.
- La capacité de l'administration fiscale de mener ses activités de vérification à l'intérieur de la période de cotisation.

Les sous-sections suivantes porteront sur les avantages de la RGAÉ et les préoccupations exprimées par les intervenants à son égard.

4.1 Une RGAÉ formulée selon des critères objectifs plutôt que subjectifs en assure une application plus prévisible et uniforme

La RGAÉ s'applique dans la mesure où une personne raisonnable peut conclure à la lumière des huit critères objectifs y définis que l'objet dominant dans une opération est l'obtention d'un avantage fiscal, que cet objet soit attribuable au contribuable ou encore à toute autre partie à l'opération.

À notre avis, l'application d'une règle selon des critères objectifs définis dans la loi fiscale permet d'en améliorer la prévisibilité et l'uniformité. Des critères exprimés en termes généraux peuvent conférer aux tribunaux une certaine flexibilité dans l'application des règles fiscales selon les faits et circonstances de chaque opération. Néanmoins, les différents intervenants peuvent exprimer des opinions diamétralement opposées sur l'application de ces critères, notamment afin d'évaluer les impacts financiers pour les contribuables.

Pour l'administration fiscale, la possibilité d'identifier un objet dominant de manière objective lui confère de meilleures chances d'appliquer la RGAÉ par rapport à une règle qui s'applique en fonction d'une évaluation subjective des intentions du contribuable. Si cette approche subjective était retenue par les tribunaux, ceux-ci devraient possiblement accorder un poids égal sinon prépondérant aux intentions du contribuable par rapport aux faits et circonstances soumis en preuve par l'administration fiscale²⁹. Or, les contribuables alléguent généralement que leur objectif principal était autre que fiscal. Dans ce cas, il y a un fort risque que les tribunaux appliquent une règle antiévitement selon la crédibilité du contribuable et ne puissent l'appliquer de façon cohérente.

L'administration fiscale a également de meilleures chances d'appliquer la RGAÉ par l'identification de l'objet dominant en appliquant les huit critères tant à l'égard du contribuable

²⁹ Les tribunaux et l'administration fiscale peuvent quand même évaluer les intentions du contribuable de manière subjective aux fins de la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer : voir la sous-section 4.6.

que de tout autre participant à l'opération³⁰. En effet, l'une ou l'autre des parties impliquées dans une opération, entre autres les conseillers fiscaux ou les promoteurs, peut avoir un intérêt pécuniaire à ce que le contribuable obtienne un avantage fiscal³¹. Néanmoins, cette possibilité pose le risque que le contribuable soit privé des avantages fiscaux, voire même assujéti à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer bien qu'il ne soit pas en mesure de connaître l'existence d'un tel objet chez d'autres participants³².

4.2 La comparaison d'une opération à des opérations alternatives facilite l'identification d'un avantage fiscal et d'un objet dominant, mais les intervenants peuvent diverger d'opinion sur leurs caractéristiques

Les tribunaux ont conclu que selon les termes de la RGAÉ, l'avantage fiscal et l'objet dominant dans une opération doivent être identifiés à la lumière de scénarios alternatifs³³. Cependant, la RGAÉ ne prescrit pas expressément des paramètres pour identifier un scénario alternatif. L'application de la RGAÉ selon les objets poursuivis par le contribuable dans une opération accroît à notre avis la probabilité du choix par le tribunal d'un scénario alternatif qui s'insère dans le contexte commercial de celui-ci sans considérer les objets de la loi lue dans son ensemble³⁴.

³⁰ Voir House of Representatives, *1981 Explanatory Memorandum*, *supra* note 10 sous *Clause 7*: « Further, the relevant purpose is, having regard to the scheme as a whole, to be tested in relation to the involvement of a person in either a part of the scheme or the whole of it. It has been a feature of tax avoidance schemes of the kind that Part IVA is directed against that a considerable number of parties and of connected transactions are involved, and provisions against such schemes would fail in their purpose if limited to purposes of persons who were involved in the schemes in their entirety. »

³¹ Voir *FC of T v. Consolidated Press Holdings Ltd & Anor, CPH Property Pty Ltd v. FC of T* (2001), 2001 A.T.C. 4343, [2001] HCA 32 [*Consolidated Press*], aux paragraphes 93-95; G.T. Pagone, « Part IVA: The General Anti-Avoidance Provisions in Australian Taxation Law » [2003] MULR 30 [Pagone, « Hart »]; ATO, « GAAR Brief », *supra* note 19 aux paragraphes 84-85.

³² Dans *Cashmere*, « Hart », *supra* note 28 à la page 133 : « The legislation refers to the conclusion regarding purpose, being that of the purpose of the person, or one of the persons, who entered into or carried out the scheme. It does not refer to the purpose of the scheme. It follows that the relevant purpose may be contributed by someone who is not the taxpayer. That does not mean that the purpose of the taxpayer is irrelevant, since the taxpayer may be a person who entered into or carried out the scheme. However, it does mean that anyone connected with the scheme can taint a scheme with an unacceptable purpose, even if the taxpayer is totally innocent, which was the position in *Vincent v. FCT* (2002) 50 ATR 20. » La portée de l'affaire *Vincent* sera exposée dans la sous-section 4.6 aux fins de l'application de la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.

³³ Voir ATO, *GAAR Practice Statement*, *supra* note 24 au paragraphe 92, citant la décision rendue par le *High Court of Australia* dans *Hart*, *supra* note 28; Pagone, « Hart », *supra* note 31.

³⁴ Dominic Carbone, John Tretola, « *FCT v Hart: An Analysis of the Impact of the High Court Decision on the Application of Pt IVA* » (2005) 34 *Austl. Tax Rev* 196 [Carbone, « Hart »], aux pages 207-208.

Un contribuable pourrait alléguer que seule son opération lui permettait la réalisation de ses objets autres que fiscaux de manière raisonnable, les avantages fiscaux obtenus n'étant qu'ancillaires à la réalisation dudit objectif³⁵.

De son côté, l'administration fiscale (*Australian Taxation Office*) cherchera à établir que les caractéristiques de l'opération du contribuable divergent de celles d'opérations courantes envisagées par la loi fiscale en démontrant :

- la nature artificielle d'une opération;
- l'absence d'objets commerciaux véritables;
- une disproportion entre les avantages fiscaux et le rendement total sur l'investissement dans l'opération; et
- l'absence totale ou partielle de risques économiques pour le contribuable³⁶.

Les incertitudes sur les caractéristiques des opérations d'évitement fiscal entraînent d'autres incertitudes dans l'exercice par l'administration fiscale de son pouvoir d'appliquer la RGAÉ à une opération. Le caractère discrétionnaire de ce pouvoir pose un risque que les tribunaux hésitent à renverser les conclusions de celle-ci relativement au scénario alternatif qu'elle a retenu³⁷.

Sans être liés par les conclusions de l'administration fiscale³⁸, les tribunaux pourraient à l'instar de celle-ci retenir un scénario qui aurait permis aux contribuables de réaliser l'objet non fiscal

³⁵ *Ibid.* Voir aussi Cashmere, « Hart », *supra* note 28, aux pages 147-148.

³⁶ ANAO, *ATO Management of Aggressive Tax Planning*, *supra* note 3 aux pages 25-27 et dans *Appendix 2*, « The ATO's Indicators of Aggressive Tax Planning ».

³⁷ Des divergences d'opinion ont été exprimées sur le pouvoir de l'administration fiscale d'appliquer la RGAÉ. Pour certains, l'administration fiscale exerce un pouvoir discrétionnaire d'appliquer la RGAÉ. Selon d'autres, l'administration fiscale doit appliquer la RGAÉ en présence d'un objet dominant de nature fiscale. D'autres attribuent à l'administration fiscale un pouvoir discrétionnaire d'appliquer la RGAÉ à l'intérieur des paramètres qui y sont fixés : voir Wilson-Rogers, « Uncertainties in Respect of Part IVA », *supra* note 27 aux pages 44-53. À la lumière de la décision rendue dans l'affaire *Cumins*, *infra* note 77, notamment au paragraphe 41, l'administration fiscale peut appliquer ou ne pas appliquer la RGAÉ lorsqu'elle conclut de manière objective que cette règle s'applique à la lumière des huit critères déterminés, et peut exercer un pouvoir discrétionnaire afin d'annuler en totalité ou en partie les avantages fiscaux réclamés par les contribuables. Voir Austl., Australian Taxation Office, *Peter Cumins v. Commissioner of Taxation*, Decision Impact Statement, Reference No. WAD53 of 2006 (28 mai 2007), en ligne : site du ATO <<http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?DocID=LIT/ICD/WAD53of2006/00001>>.

³⁸ G.T. Pagone, « Tax Planning or Tax Avoidance » (2000) 29 *Austl. Tax Rev* 100 [Pagone, « Tax Planning »], aux pages 106-108.

de l'opération d'une façon plus simple et plus directe, sans l'obtention de l'avantage fiscal³⁹. Les tribunaux pourraient retenir un scénario alternatif s'il est raisonnable de croire qu'il aurait réellement pu se matérialiser nonobstant l'opération mise en œuvre par le contribuable. L'utilisation par les tribunaux de critères tels que les normes commerciales courantes⁴⁰ permettrait d'étayer un scénario alternatif conforme aux objets de la loi fiscale. Des incertitudes subsistent cependant sur les critères qu'ils peuvent appliquer pour retenir un des scénarios alternatifs dans une situation donnée en l'absence de critères précis dans la loi fiscale⁴¹.

Un comité gouvernemental avait proposé de modifier la RGAÉ afin de préciser que l'opération alternative devrait être définie selon la substance commerciale d'une opération audacieuse, conformément à l'objet non fiscal qui y est réalisé. Cette modification visait essentiellement à empêcher les contribuables d'alléguer que la RGAÉ ne s'applique pas lorsque de manière raisonnable, le contribuable n'aurait mis aucune autre opération en œuvre. En vertu d'un tel scénario alternatif, le contribuable n'aurait donc tiré aucun avantage fiscal, de sorte que la RGAÉ ne pourrait s'appliquer. Nous reprenons ici un extrait du rapport déposé par le comité gouvernemental ayant proposé la modification :

Operation of the 'reasonable hypothesis' test: That operation of the existing reasonable hypothesis test (in section 177C) be improved by ensuring the counterfactual to a tax avoidance scheme reflects the commercial substance of the arrangement. Currently, in order to demonstrate the existence of a tax avoidance scheme, the Commissioner of Taxation is required to construct a reasonable alternative transaction or counterfactual which does not give rise to the tax benefit. In some tax avoidance cases promoters of the scheme have argued that the reasonable alternative to the scheme may be that the taxpayer would not have done anything. The recommendation will confirm that this is not the case. For example, if the sale of property had an attached tax benefit, the alternative transaction would be constructed on the basis that the sale of property, without the tax benefit, would have taken place⁴².

[nos extraits]

³⁹ Voir *Hart*, *supra* note 28, aux paragraphes 66-71 et 94.

⁴⁰ ATO, *GAAR Practice Statement*, *supra* note 33 au paragraphe 69. Le paragraphe 80 du jugement rendu par le juge Hill ayant conclu à l'application de la RGAÉ dans *FC of T v. Sleight* (2004), 2004 A.T.C. 4477, [2004] FCAFC 94 [*Sleight*], fait référence aux structures financières habituelles qu'un investisseur poursuivant un objet commercial aurait pu objectivement privilégier au détriment de la planification en litige qui a maximisé les déductions fiscales qu'un contribuable a réclamées.

⁴¹ Michael Bersten, Daniel McInerney, « Why Does Part IVA Matter? » *PricewaterhouseCoopers' TaxTalk* (octobre 2005) [Bersten, « Part IVA »], en ligne : site de PwC <<http://www.pwclegal.com.au/legal/pwcclegal.nsf/pages/0BE3D2FB96D5C182CA2570660013F621>>.

⁴² Review of Business Taxation, *A Tax System Redesigned*, *supra* note 9, sous la recommandation 6.4.

À titre d'illustration, la règle connexe à la RGAÉ relative aux « dépouillements de dividendes » vise à pallier les difficultés à identifier un scénario alternatif à une telle opération. L'extrait suivant des notes explicatives illustre les difficultés d'application de la RGAÉ selon un scénario alternatif :

Section 177 E Stripping of Company Profits. In brief, this section is a self contained code within the framework of Part IVA designed to apply to schemes of a dividend stripping kind which would otherwise effectively place company profits in the hands of shareholders in a tax-free form.

Schemes of the kind to which section 177 E is directed could on occasions come within the general ambit of section 177 D, but section 177 E is needed for situations where, for example, although profits are in fact stripped from a company, it may not be a reasonable hypothesis that, but for the scheme, the profits would have been paid as dividends. But for the scheme they would formally have remained in the company, at least for the time being. If that were so in a particular case, the situation would not fall within section 177D because there would not, under section 177C, be a « tax benefit » - i.e., an amount not included in assessable income that but for the scheme would have been, or might reasonably be expected to have been, included⁴³.

[nos extraits]

Lorsqu'un contribuable réalise un montage lui permettant de déduire un montant dans le calcul de son revenu ou de son impôt à payer, l'administration fiscale voudra prouver que celui-ci ne l'aurait élaboré n'eût été de l'avantage fiscal du montage.

La décision des tribunaux dans l'affaire *Cumins*⁴⁴ porte sur un tel cas de scénario alternatif visant à annuler la déductibilité d'une perte en capital. Le contribuable venait de réaliser un gain en capital imposable suite à la vente d'une fraction des actions qu'il détenait dans une société. Au lendemain de la vente, il a cédé une autre fraction d'actions à un cessionnaire lié pour un montant correspondant à leur valeur en bourse. Le contribuable a alors subi une perte en capital puisque ce montant était inférieur au prix de base rajusté des actions. Il a appliqué la perte contre le gain en capital imposable. La propriété légale des actions revenait à la société qui avait émis un prêt au contribuable lui permettant de les acquérir. Ce dernier a cédé les

⁴³ House of Representative, 1981 Explanatory Memorandum, *supra* note 10, sous *Clause 7*. Par ailleurs, dans Review of Business Taxation, *A Tax System Redesigned*, *supra* note 9, sous la recommandation 6.6, le comité gouvernemental chargé de réviser le régime fiscal australien s'interrogeait sur la nécessité de modifier, voire de maintenir plusieurs règles spécifiques, dont l'article 177E ITAA 1936, dans la mesure où la RGAÉ ainsi que les règles d'imposition étaient modifiées à la lumière de ses propositions.

⁴⁴ Voir *Cumins v. FC of T* (2007), 2007 A.T.C. 4303 (F.C.F.C.A.), [2007] FCAFC 21, confirmant la décision rendue dans 2006 A.T.C. 4084, [2006] FCA 43 [*Cumins*]. Tant la *Federal Court* que la *Full Federal Court* ont maintenu la décision rendue par le *Administrative Appeals Tribunal* en première instance.

actions sans le consentement du prêteur et sans avoir remboursé le prêt consenti, mais a déclaré au cessionnaire qu'aucune charge ne les grevait. Le cessionnaire n'a pas versé le prix de vente au contribuable.

Les tribunaux ont conclu qu'il était raisonnable de croire que le contribuable n'aurait pu réclamer une déduction au titre d'une perte en capital n'eut été la planification. À la lumière des faits, le prêteur n'aurait pas permis au contribuable de la réaliser. L'allégation du contribuable voulant que l'objet essentiel dans l'opération était de protéger ses actions face à des créanciers n'était nullement fondée. Nous reprenons ici certains passages de la décision rendue par la *Full Federal Court* dans cette affaire qui illustre les enjeux relatifs à l'identification des objets poursuivis dans une opération :

[...] the Court must give consideration as to whether the deduction might reasonably be expected to have been allowable if the scheme had not been carried out. [...] The Commissioner must compare the consequences of the scheme and those of alternative postulates. [...]

It is submitted by the appellant that the Tribunal should not have determined that the Bank would have insisted on repayment of the loan before giving its consent to the alternative transactions. [...] In our opinion, because the statutory onus lay on the appellant, he had to satisfy the Tribunal that the Bank would have consented to the form and substance of the alternative arrangements. This consideration was required in the context of each alternative. [...] In our view, the Tribunal was therefore entitled to reach the conclusion that the suggested alternative arrangements could not have been expected to take place as contemplated as it was not satisfied on the evidence that the Bank would have given the required consent.

[...] The main advantage as submitted by the appellant was that that the scheme would protect the beneficiaries of the trusts from creditors. This is a vague and generalised assertion. The main creditor - by a large margin - was the Bank, and it held security over the shares. At the time of the transaction, the debt to the Bank was over \$4 million. The amount of debt to third party creditors was substantially less. It was therefore open to the Tribunal on the evidence to reach the conclusion that protection from creditors was not a significant factor in carrying out the scheme, and that the scheme's dominant purpose was to obtain a tax benefit in the form of a deduction. [...] [...] The way the scheme was implemented was in breach of the appellant's obligation under the Loan Agreement to inform and obtain the consent of the Bank in relation to any transaction concerning the shares. [...]

[...] the Tribunal noted that the share sale was not carried out in an ordinary manner because (i) the shares were encumbered to the Bank's subsidiary; and (ii) Mr Cumins, as trustee, was contractually obliged to obtain the Bank's consent and this was not obtained. The Tribunal noted [...] that whereas the share sale agreement referred to a sale of shares "free from encumbrances," the transaction as effected was a sale of the beneficial interest in the shares, meaning that they were in fact encumbered.

[...] Counsel for the appellant also advanced the proposition that many other people regularly entered into transactions similar to the scheme implemented by Mr

Cumins. It was contended that it is a common practice to enter into such transactions. It was open to the Tribunal, however, to conclude that this proposition was not proven by the appellant and that it was a matter of pure assertion. In any event, this is not one of the matters required to be taken into account by the Commissioner or the Tribunal under s 177D. Similarly, the appellant's contention that holders of share portfolios regularly enter into transactions near the end of the financial year is a vague generalisation, and as such is unhelpful. There was no evidence put to the Tribunal or the Court in relation to this proposition or its relevance⁴⁵.

[nos extraits]

4.3 Les intervenants peuvent diverger d'opinion sur le poids relatif des objets poursuivis dans une opération

Les tribunaux peuvent parvenir à des conclusions diamétralement opposées quant à la présence d'un objet dominant de nature fiscale en l'absence de paramètres définissant le qualificatif « objet dominant ».

Selon les notes explicatives à la loi, un objet dominant est celui qui se révèle plus important que tout autre objet poursuivi dans une planification⁴⁶. Les tribunaux ont interprété ce qualificatif signifiant *the ruling, prevailing or most influential purpose*⁴⁷. Ces qualificatifs traduisent l'idée que l'objet dominant pour une personne est celui qui prédomine dans sa décision de mettre en œuvre l'opération.

L'analyse doit être menée de manière objective selon la perspective d'une personne raisonnable. L'analyse doit prendre en considération l'ensemble des huit critères prévus dans la RGAÉ. Ces critères s'assimilent à des paramètres généraux pour qualifier la nature de l'objet dominant dans une opération. En conséquence, plusieurs points de vue raisonnables peuvent s'affronter dans l'interprétation et l'application de l'un ou l'autre des huit critères objectifs ou de l'ensemble de ceux-ci pour qualifier la nature de l'objet dominant⁴⁸. Notamment, les

⁴⁵ *Ibid.*, aux paragraphes 42-44, 46 et 51. Voir également les paragraphes 45 à 55 de la décision rendue par la *Federal Court* dans cette affaire.

⁴⁶ House of Representatives, *1981 Explanatory Memorandum*, *supra* note 10 sous *Clause 7*: « That language refers to a person's sole purpose but, by reason of sub-section 177(A)(5) the expression is in the case of a scheme with more than one purpose to include also a dominant purpose, i.e. a purpose that outweighs all other purposes put together. »

⁴⁷ *FC of T v. Spotless Services Ltd & Anor* (1996), 96 A.T.C. 5201 (H.C.A.) [*Spotless*], à la page 5206.

⁴⁸ Wilson-Rogers, « Uncertainties in Respect of Part IVA », *supra* note 27 aux pages 41-42.

changements dans la situation financière d'un des participants à une opération peuvent être évalués dans une perspective temporelle, actuarielle ou économique⁴⁹.

Les tribunaux prendront en considération l'ensemble des faits qui donnent lieu à l'avantage fiscal pour déterminer si l'objet dominant d'un des participants dans la planification était de nature autre que fiscale. Cependant, la nature du test d'objet dominant comporte le risque que les tribunaux expriment des conclusions divergentes quant à l'application de la RGAÉ selon qu'ils isolent la partie de l'opération qui crée l'avantage fiscal ou retiennent l'ensemble de l'opération. En effet, une personne raisonnable pourrait examiner l'ensemble de l'opération audacieuse plutôt qu'une partie de celle-ci afin de faire ressortir un objet dominant autre que fiscal. Pour sa part, l'administration fiscale isolera les étapes d'une opération qui n'ont comme objectif que la réalisation d'avantages fiscaux de celles qui cherchent à réaliser tout objet légitime.

Les opinions divergentes rendues par les tribunaux dans l'affaire *Macquarie*⁵⁰ illustrent les difficultés d'application de la RGAÉ à une opération comportant de multiples objets. Les tribunaux devaient dans cette affaire déterminer si une société pouvait déduire dans le calcul de son revenu, des intérêts versés dans le cadre d'une émission d'instruments financiers par une autre société du même groupe⁵¹. Les juges étaient divisés sur l'application de la RGAÉ :

- D'un côté, des juges ont conclu à l'inutilité du montage fiscal du contribuable dans la réalisation de l'objet commercial recherché, à la lumière de scénarios alternatifs permettant de réaliser cet objet commercial sans les avantages fiscaux réclamés.
- De l'autre côté, des juges ont accordé un poids prépondérant à l'objet commercial recherché.

⁴⁹ Pagone, « Hart », *supra* note 31; ATO, *GAAR Practice Statement*, *supra* note 33 aux paragraphes 84-85.

⁵⁰ *Macquarie Finance Limited v. FC of T* (2005), 2005 A.T.C. 4829 (F.C.A.F.C.), [2005] FCAFC 205, permission d'appel refusée par la *High Court* le 10 février 2006 [*Macquarie*].

⁵¹ Les tribunaux dans cette affaire ont conclu que les montants versés n'étaient pas déductibles dans le calcul du revenu du contribuable puisqu'ils étaient en lien avec l'émission d'instruments financiers de la société mère et que les montants versés étaient de nature capitale. Néanmoins, la cour de première instance et la cour d'appel ont exprimé leur avis sur l'application de la RGAÉ à cette opération. Aux fins de notre étude, les opinions divergentes permettent d'illustrer les difficultés d'application du critère d'objet dominant de la RGAÉ.

Les passages suivants tirés de la décision du juge Hely de la cour d'appel dans l'affaire *Macquarie* illustrent les divergences d'opinion entre les juges :

The primary judge concluded as follows (at ATC 4892-4893 [120]; ALR [120]): 'It follows, therefore, that if, contrary to my view, the 'interest' payable on the notes was an allowable deduction to MFL in the year of income, then that deduction constituted a tax benefit which MFL obtained from a scheme to which the provisions of Part IVA applied and in respect of which the Commissioner was entitled to make a determination under s 177F disallowing to MFL the deduction. I might add that I reach this conclusion with some reluctance. I doubt if the legislature would have regarded the present 'scheme' as involving the application of Part IVA when the Part was enacted in 1981. However, it seems to me that the approach of the High Court in *Hart* requires me to reach the conclusion I have.'

With respect to his Honour, I am of a different opinion. In my view, addressing the question posed by his Honour in ATC 4891 [110]; ALR [110] of his reasons, a reasonable person would conclude, having regard to the eight factors listed in s 177D(b), that the dominant purpose of those engaged in the issue of the MIS on the particular terms on which that issue was made was to secure to the MBL Group all of the commercial advantages associated with debt financing (including, but not limited to tax deductibility of interest) whilst at the same time qualifying as Tier 1 capital.

There is force in MFL's submission that ultimately the Commissioner's case is that MFL borrowed money, thereby incurring deductible interest, and that if another party (MBL) had done something different (issued shares) MFL would not have incurred the deductible outgoing. The fallacy in this case is that - contrary to the direction in s 177D(b) - it confines attention to the tax consequences of the actual and "counterfactual" transactions and leaves out of account the commercial advantages and consequences obtained and flowing from what was done⁵².

[nos extraits]

Ces divergences d'opinion peuvent s'accroître s'il y a plusieurs parties dans une opération. Bien que l'objet dominant du contribuable soit de nature commerciale, l'une ou l'autre des parties impliquées, y compris les conseillers fiscaux ou les promoteurs, peut avoir pour objet dominant un intérêt à ce que le contribuable obtienne un avantage fiscal⁵³. Les tribunaux pourraient diverger d'opinion sur la présence d'un tel objet chez les autres parties. L'extrait suivant de l'affaire *Vincent* illustre cette possibilité :

The second matter argued concerned the question whether his Honour erred in considering whether it would be concluded that the promoter had carried out the scheme for the dominant purpose of obtaining for Ms Vincent the tax benefit. It is clear both from the language of s 177D and the decision of the High Court in *FC of T v Consolidated Press Holdings Ltd & Anor* 2001 ATC 4343; (2001) 179 ALR 625 that a determination can be made if there is any person, be it the taxpayer, a

⁵² Voir la décision du juge Hely dans *Macquarie*, *supra* note 50 au paragraphe 241.

⁵³ *Consolidated Press*, *supra* note 31 aux paragraphes 93-95; Pagone, « Hart », *supra* note 31; ATO, *GAAR Practice Statement*, *supra* note 33 aux paragraphes 84-85.

promoter of a tax scheme or a legal or accounting adviser of whom it would be concluded that he, she or it entered into or carried out the scheme or any part of it for the dominant purpose of securing for the taxpayer a tax benefit. In considering the question of purpose by reference to the promoter his Honour did not err. We may doubt, however, whether we would reach the same conclusion as to the purpose of the promoter in this case. Indeed, we would be inclined to the view that the dominant purpose of the promoter here was to obtain the profits that clearly would have flowed to the various companies associated with him. However, it is not necessary to reach a concluded view on this question⁵⁴.

4.4 Le critère de l'objet dominant n'assure pas une application constante de la loi fiscale conformément à ses objets

La RGAÉ devant s'appliquer en fonction de la nature des objets poursuivis dans une opération, on pourrait craindre que l'issue ne dépende principalement que du contexte commercial du contribuable compte non tenu des objets de la loi fiscale lue dans son ensemble. Malgré l'absence dans la RGAÉ du critère d'abus des objets de la loi, certains juges ont pris en considération ces objets dans leurs décisions. Une telle interprétation est conforme à la Loi d'interprétation en Australie, en vertu de laquelle une interprétation permettant la réalisation des objets sous-jacents d'une loi – que ces objets y soient ou non mentionnés expressément – devrait prévaloir sur une interprétation qui leur serait contraire⁵⁵.

⁵⁴ Voir *Vincent v. FC of T* (2002), 2002 A.T.C. 4742 (F.C.A.F.C.), [2002] FCAFC 291 [*Vincent*], au paragraphe 100.

⁵⁵ Article 15AA *Interpretation Act* : « Regard to Be Had to Purpose or Object of Act. 15AA. In the interpretation of a provision of an Act, a construction that would promote the purpose or object underlying the Act (whether that purpose or object is expressly stated in the Act or not) shall be preferred to a construction that would not promote that purpose or object. »

En prenant en considération les objets de la loi fiscale, les tribunaux peuvent identifier plus facilement la présence d'un avantage fiscal dans une opération en la comparant avec une autre opération qui serait conforme à ces objets⁵⁶. L'affaire *Hart* illustre cette possibilité. Dans cette affaire, la *High Court* a conclu que le contribuable ne pouvait réclamer les avantages fiscaux découlant d'une opération lui permettant de déduire dans le calcul de son revenu, des intérêts versés sur un prêt hypothécaire contracté pour l'acquisition de sa résidence principale. La cour en est venue à cette conclusion au motif que la loi ne permet pas aux particuliers de déduire de tels montants dans le calcul de leur revenu :

It is part of the scheme of the Income Tax Assessment Act 1936 (Cth) (the ITAA 1936) that, as a general rule, interest on money borrowed to finance the purchase of a taxpayer's private dwelling-house is not an allowable deduction, and interest on money borrowed to finance an investment property, such as a dwelling-house to be let for rental purposes, is an allowable deduction⁵⁷.

[nos extraits]

Une opération audacieuse pourrait être jugée valide en présence d'un objet commercial dominant chez l'ensemble des participants, même si un doute subsiste quant à sa conformité aux objets de la loi fiscale. Les tribunaux pourraient conclure que la RGAÉ s'applique à une opération en vertu du critère de l'objet dominant bien qu'à leur avis, l'administration fiscale n'envisageait pas nécessairement que cette opération soit assimilée à de l'évitement fiscal lors des modifications apportées à la RGAÉ en 1981⁵⁸.

⁵⁶ De l'avis du juge Hill exprimé en première instance dans l'affaire *CPH Property Pty Ltd & Ors v. FC of T* (1998), 98 A.T.C. 4983 (F.C.A.) [CPH], à la page 4995, les lois doivent généralement être interprétées et appliquées selon leurs objets même en l'absence de l'article 15AA *Interpretation Act* : « However, it must likewise be said that even without provisions such as ss 15AA and 15AB of the *Acts Interpretation Act* 1901, it is fundamental that the statutory construction proceed to give effect to the manifest or expressed intention of Parliament. As McHugh J pointed out in *CAC of NSW v Yuill & Ors* (1991) 9 ACLC 843 at 861; (1991) 65 ALJR 500 at 511 the literal or grammatical meaning may not be the meaning which Parliament intended to enact. Hence there will be a need to depart from the literal meaning where there is good reason so to do: *Cooper Brookes* at ATC 4306; CLR 321. As Mason and Wilson JJ there said: ``... It [ie the propriety of departing from a literal interpretation] extends to any situation in which for good reason the operation of the statute on a literal reading does not conform to the legislative intent as ascertained from the provisions of the statute, including the policy which may be discerned from those provisions. » Pour un exposé sur l'interprétation des lois fiscales et du rôle de l'article 15AA *Acts Interpretation Act*, voir John Tretola, « The Interpretation of Taxation Legislation by the Courts – A Reflection on the Views of Justice Graham Hill » (2006) 16 :1 *Revenue Law Journal* Article 5 [Tretola].

⁵⁷ Voir *Hart*, *supra* note 28 au paragraphe 3. Pour une illustration quant à l'identification d'un objet dominant de nature fiscale dans une opération eu égard aux objets poursuivis par une règle fiscale, voir également *Consolidated Press*, *supra* note 31.

⁵⁸ L'opinion du juge de première instance dans *Macquarie*, *supra* note 50 illustre la possibilité que les tribunaux arrivent à une telle conclusion. Voir l'extrait de cette opinion dans la décision du juge Hely de la cour d'appel dans cette affaire, *supra* note 52.

Les contribuables pourraient alors alléguer que des opérations commerciales courantes sont conformes aux objets de la loi fiscale. Une simple allégation qu'une opération s'inscrit dans le cadre des objets de la loi fiscale s'avère néanmoins insuffisante. Ils doivent prouver que l'opération réalisée est une opération courante en fonction des huit critères objectifs, dont ceux relatifs aux impacts sur la situation économique des parties. Nous reprenons ici des passages de la décision des tribunaux dans l'affaire *Cumins* pour illustrer ce point :

In this ground the application raises the issue of whether the Tribunal erred in its interpretation of Pt IVA by failing to find that it was not intended to apply and does not apply to a genuine transaction which crystallises losses actually incurred on the value of listed shares, being the circumstances of the current case.

The applicant's argument on this ground commences by reference to the fact that Pt IVA was not intended to apply and has not been applied in the context of capital gains tax ("CGT") where the essence of the relevant transaction is a genuine sale of an asset like a listed share, at a proper value, where the value has fallen since acquisition. It is said that in the case of the listed shares, it is not the taxpayer who creates, generates or even stimulates the loss at the time of sale. The loss is "part and parcel" of the share-trading price, crystallised for, and recognised by, the CGT system when a sale occurs.

[...]

[...] The fact that the scheme may have been "genuine or directed at crystallizing a loss" does not preclude the application of Pt IVA. In the present case, the Tribunal considered the matters it was required to have regard to by s 177D(b) and found that it would be concluded that the applicant entered into the scheme for the purpose of obtaining the tax benefit. On its findings the Tribunal was correct to affirm the respondent's determination under s 177F.

I also agree that the scheme in the present case would hardly be described as a "genuine transaction which crystallises losses actually incurred on the value of listed shares". No economic losses were suffered as a result of the scheme. [...] The scheme was such that it was open for it to be found that it was in the character of a contrivance to create a capital loss for the purpose of the income tax legislation in order to reduce the amount of the net capital gain that the Trust would otherwise be required to return by reason of other sales that had given rise to capital gains⁵⁹.

4.5 Les contribuables doivent établir que leur position est conforme à la loi fiscale selon la prépondérance des probabilités

Les contribuables assument une partie importante des risques en matière d'évitement, car ils doivent convaincre les tribunaux que l'avis de cotisation émis en vertu de la RGAÉ est

⁵⁹ Voir *Cumins*, *supra* note 44 aux paragraphes 33 à 36 de la décision rendue par la *Federal Court*, qui a été confirmée en appel par la *Full Federal Court*.

excessif⁶⁰. Autrement, les tribunaux pourraient maintenir l'avis de cotisation émis par l'administration fiscale, même si celle-ci ne présente aucun élément de preuve à son appui⁶¹.

Les contribuables assument donc le fardeau de prouver selon la prépondérance des probabilités, que leur impôt à payer est inférieur à celui déterminé par l'administration fiscale⁶². Les contribuables doivent alors convaincre les tribunaux qu'une personne raisonnable conclurait de manière objective que l'objet dominant de chacun des participants à la planification était de nature autre que fiscale⁶³. Les contribuables peuvent cependant éprouver des difficultés à convaincre les tribunaux du bien-fondé de leur opération en présence d'une multitude de scénarios alternatifs⁶⁴, particulièrement si ces scénarios sont conformes tant aux normes commerciales applicables qu'aux objets poursuivis par la loi. Les passages de la décision *Cumins* cités à la fin de la sous-section 4.2 illustrent ces difficultés.

4.6 Risque pour les contribuables d'être assujettis à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer

En plus de l'annulation des avantages fiscaux recherchés, l'administration fiscale australienne peut percevoir une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer (la sous-section 3.2 en expose les principales modalités).

⁶⁰ Voir les articles 14ZZK(b) et 14ZZO(b) TAA 1953. Voir aussi *Rio Tinto Ltd v. Federal Commissioner of Taxation*, [2004] FCA 335 [*Rio Tinto*], au paragraphe 31 : « At all material times the income tax legislation has included a provision imposing on the taxpayer the burden of proving that the assessment is excessive. At the time of Bailey it was s 190(b) of ITAA 1936. The more expansive form of s 14ZZO(b) is not relevantly different [...] The section is concerned with the ultimate disposition of the appeal. Unless the court otherwise orders, the appellant is limited to the grounds stated in its objection, and has the burden of proving that the assessment is excessive or incorrect. [...] ».

⁶¹ Pour un résumé succinct sur le partage du fardeau de preuve entre les contribuables et l'administration fiscale, voir Austl., Inspector-General of Taxation, *Review of Tax Office Management of Part IVC Litigation*, Report to the Minister for Revenue and Assistant Treasury (Canberra: Commonwealth of Australia, 28 avril 2006) [IGT, *ATO Management of Litigation*], aux paragraphes 3.15 à 3.17.

⁶² Voir les jugements rendus par les juges Brennan, Toohey et Deane dans *FC of T v. Dalco* (1990), 90 A.T.C. 4088 (H.C.A.) [*Dalco*].

⁶³ Voir le jugement du juge Carr dans *Eastern Nitrogen Ltd. v. FC of T* (2001), 2001 A.T.C. 4164 (F.C.A.F.C.), [2001] FCA 366 [*Eastern Nitrogen*], au paragraphe 86 : « In the terms of s 14ZZO(b)(i), the appellant had the burden of proving that the respondent's assessments were excessive. In evidentiary terms, I think that means that if the appellant failed to establish objective facts, under the various categories set out in par (b) of s 177D, from which a reasonable person would not conclude that its dominant purpose in entering or carrying out the scheme was to obtain a tax benefit, it failed to discharge its statutory onus of proof. »

⁶⁴ Pagone, « Hart », *supra* note 31; Bersten, « Part IVA » *supra* note 41.

De l'avis de l'administration fiscale et à la lumière des soumissions qu'elle a recueillies, l'ensemble des pénalités, incluant celle pour sous-estimation de l'impôt à payer, semble être considéré raisonnable de manière générale⁶⁵. Celle-ci mène des études pour mesurer l'efficacité de ces pénalités sur le comportement des contribuables⁶⁶. Nous nous demandons si les pénalités imposées apparaissent équitables aux intervenants en Australie considérant les zones grises entourant l'application de la RGAÉ et de la jurisprudence.

4.6.1 Fonction du caractère raisonnable de l'application de la loi fiscale par le contribuable

En matière de planifications audacieuses, les contribuables doivent faire preuve de diligence raisonnable afin de vérifier la conformité d'une planification à la loi fiscale ainsi qu'à la jurisprudence. Face à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer, le contribuable doit appliquer la loi fiscale d'une manière aussi susceptible d'être conforme à cette loi que d'y porter atteinte. En conséquence, un taux de pénalité plus élevé (50 pour cent plutôt que 25 pour cent) lorsque l'application de la loi fiscale faite par le contribuable s'avère déraisonnable pourrait contribuer à accroître leur degré de diligence dans la mise en œuvre de telles planifications, voire les en dissuader⁶⁷.

Les intervenants peuvent cependant exprimer des opinions diamétralement opposées sur le caractère raisonnable d'une interprétation fiscale. Ni la loi fiscale, ni les documents d'interprétation publiés par l'administration fiscale ne fournissent de paramètres précis afin de déterminer dans quelle mesure une interprétation s'avère raisonnable aux fins de la RGAÉ. Selon une révision du régime fiscal menée par le gouvernement australien, l'administration

⁶⁵ Voir Treasury, *ROSA supra* note 22 aux pages 43-44.

⁶⁶ Austl., Inspector-General of Taxation, *Review into the Tax Office's Administration of Penalties and Interest Arising from Active Compliance Activities*, Report to the Minister for Revenue and Assistant Treasurer (Canberra: Commonwealth of Australia, 18 mai 2005) [IGT, *ATO Administration of Penalties*], aux pages 31-32.

⁶⁷ Tel que nous l'avons soulevé dans la sous-section 3.2, un contribuable doit d'une part, faire preuve de diligence raisonnable dans l'application de la loi fiscale et d'autre part, s'assurer de réclamer des avantages fiscaux selon une interprétation raisonnable de la loi fiscale et de la jurisprudence. Ainsi, un contribuable qui fait preuve de diligence raisonnable pourrait se soustraire à la pénalité prévue pour négligence. Sans être négligeant, il pourrait néanmoins être passible d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer si son interprétation de la loi fiscale et de la RGAÉ s'avère déraisonnable. Voir Austl., Australian Taxation Office, PS LA 2006/2, *Administration of Shortfall Penalty for False and Misleading Statement* (6 mars 2006) [ATO, *Penalty for Misleading Statement*], aux paragraphes 66 à 78.

fiscale aurait avantage à publier des lignes directrices concernant l'application de la pénalité, de même que les circonstances dans lesquelles elle pourrait l'annuler en totalité ou en partie⁶⁸.

De l'avis de l'administration fiscale, une position pourrait être considérée raisonnable si le contribuable a des chances raisonnables d'avoir gain de cause devant les tribunaux, même si cette probabilité est inférieure à 50 pour cent⁶⁹. Un contribuable pourrait alors se soustraire à une pénalité de 50 pour cent s'il y a incertitude soit dans la portée d'une règle fiscale, soit dans son application aux faits et aux circonstances de l'opération⁷⁰. En l'absence de paramètres plus précis, les contribuables pourraient alléguer divers motifs qui pourraient être considérés raisonnables par les tribunaux afin de se soustraire au taux de pénalité maximal.

Même si un tribunal annule les avantages fiscaux réclamés par le contribuable en vertu de la RGAÉ, il devra néanmoins évaluer de manière objective le caractère raisonnable du traitement réclamé par le contribuable pour déterminer le taux de pénalité applicable. Les tribunaux détermineront ce taux selon les principes et critères suivants établis dans la décision *Walstern* :

- Le tribunal doit appliquer la pénalité de manière objective.
- Il doit identifier les motifs à l'appui des avantages fiscaux réclamés par le contribuable.
- Il doit pondérer les motifs à l'appui de sa décision avec ceux à l'appui de la position du contribuable.
- Il doit déterminer si la position du contribuable, quoique erronée selon le jugement rendu, est par ailleurs aussi susceptible d'être conforme à la loi fiscale que d'y être contraire, à la lumière des sources reconnues d'interprétation de la loi fiscale.
- Le degré de conformité à loi fiscale requis aux fins de la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer est moins élevé que celui de la prépondérance ou de l'égalité des probabilités.
- Les contribuables doivent avoir démontré un degré de diligence raisonnable afin d'étayer des motifs à l'appui des avantages fiscaux réclamés en fonction des faits et

⁶⁸ Voir IGT, *ATO Administration of Penalties*, supra note 66 aux paragraphes 3.48 à 3.52; ATO, « ROSA-Part IVA », supra note 24.

⁶⁹ Voir Austl., Australian Taxation Office, TR 94/5, *Income Tax: Tax Shortfall Penalties: Reasonably Arguable* (6 janvier 1994) [ATO, *Reasonably Arguable*], au paragraphe 9(a).

⁷⁰ Austl., Commonwealth, House of Representatives, Revised Explanatory Memorandum (REPS), *A New Tax System (Tax Administration) Bill (No. 2) 2000, A New Tax System (Tax Administration) Act (No. 2) 2000* [House of Representatives, *2000 Revised Explanatory Memorandum*], aux paragraphes 1.20 à 1.29.

circonstances de l'opération, ainsi que des sources d'interprétation reconnues et de leur poids respectif.

- Le tribunal doit déterminer si la pénalité s'applique en reconnaissant que différentes personnes pourraient de façon raisonnable exprimer des opinions divergentes quant à la conformité de la position de l'administration fiscale ou du contribuable à la lumière des sources d'interprétation reconnues⁷¹. [nos extraits et traduction]

Une interprétation structurée de la loi fiscale par le contribuable quant à l'application de diverses règles pourrait être assimilée à un motif raisonnable en l'absence de jurisprudence permettant de clarifier un aspect litigieux d'une planification⁷². Les contribuables pourraient chercher à se soustraire à une pénalité de 50 pour cent en établissant que le résultat d'une opération est conforme à la loi fiscale de manière littérale, sans égard aux objets de la loi lue dans son ensemble. L'absence du critère d'abus de la loi fiscale lue dans son ensemble dans la RGAÉ pourrait à notre avis mener à un tel résultat.

Une décision rendue par les tribunaux illustre cette possibilité⁷³. Dans ce litige, l'administration fiscale avait annulé en vertu de la RGAÉ les avantages fiscaux obtenus par un contribuable et avait imposé la pénalité de 50 pour cent. Le contribuable alléguait que la RGAÉ ne s'appliquait pas à sa planification puisque l'avantage fiscal, soit la non imposition du gain en capital découlant de la vente d'une action, résultait de l'exercice d'un choix expressément prévu par la loi fiscale. Le tribunal a conclu que l'avantage découlait de l'application d'autres règles fiscales à des opérations menées par le contribuable après l'exercice du choix mentionné

⁷¹ Voir *Walstern Pty Ltd v. FC of T* (2003), 2003 A.T.C. 5076 (F.C.A.), [2003] FCA 1428 [*Walstern*], au paragraphe 118; ATO, *GAAR Practice Statement*, supra note 33 aux paragraphes 142-144. Pour un sommaire de ces paramètres, voir Michael Bersten, « Reasonably Arguable Position » *PricewaterhouseCoopers' TaxTalk* (juillet 2006) [Bersten, « Reasonably Arguable »], en ligne : site de PwC <<http://www.pwc.com/extweb/manissue.nsf/docid/431E850541D5BB7ECA2571A7001FDCE1>>.

⁷² Voir House of Representatives, *2000 Revised Explanatory Memorandum*, supra note 70. Voir aussi Austl., Commonwealth, House of Representatives, Explanatory Memorandum, *Taxation Laws Amendment (Self Assessment) Bill, 1992 Taxation Laws Amendment (Self Assessment) Act 1992*. Soulignons qu'aux fins de la pénalité, les contribuables devraient prendre en considération la jurisprudence émanant de pays autres que l'Australie. Considérant les particularités des régimes fiscal et juridique de chaque pays, des incertitudes planent quant au degré de diligence que le contribuable et le conseiller doivent exercer pour identifier et comprendre une jurisprudence étrangère, et l'importance qu'ils doivent lui accorder. En toute logique, le degré de diligence devrait varier selon la nature de l'opération litigieuse et les circonstances, de même que la compatibilité de la jurisprudence étrangère avec le régime fiscal australien.

⁷³ *Case 1/2006*, [2006] A.T.C. 101 (A.A.T.A.), [2005] AATA 1251 [*Case 1/2006*], notamment les paragraphes 65-68.

précédemment⁷⁴. Le tribunal a conclu que l'objet dominant du contribuable dans la série d'opérations était l'obtention d'un gain en capital non imposable, mais que la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer devait être réduite à 25 pour cent. De l'avis du tribunal, la prétention du contribuable concernant l'exercice d'un choix expressément consenti par la loi pouvait être considérée raisonnable dans les circonstances, malgré qu'elle soit erronée.

Les tribunaux pourraient aussi annuler la pénalité imposée par l'administration fiscale à un taux de 50 pour cent lorsque le contribuable démontre qu'il peut être raisonnable de croire que l'objet dominant dans une opération en était un de nature commerciale à la lumière des faits et circonstances de l'opération, et nonobstant l'annulation des avantages fiscaux en vertu de la RGAÉ. Les tribunaux devront alors comparer le poids d'un objet commercial général poursuivi par le contribuable dans une planification et celui de l'objet de nature fiscale. Nous citons ici les passages de la décision dans l'affaire *Pridecraft* afin d'illustrer la possibilité qu'un contribuable se soustrait à une pénalité de 50 pour cent en prouvant qu'il poursuivait un objet général de nature commerciale :

The primary Judge in the present case made a judgment that the competing arguments on the application of Part IVA of the ITAA were sufficiently finely balanced to warrant Pridecraft's position being characterised as "reasonably arguable" for the purposes of ss 226 and 226L of the ITAA. There was no suggestion that his Honour misunderstood or misapplied the propositions stated by Hill J in *Walstern v FC of T*, which both parties accepted as correct. I do not think that his Honour's reasoning or conclusion reveals any errors justifying appellate intervention.

Pridecraft's contentions, made to the Commissioner, the primary Judge and this Court, rested on the proposition that the Part IVA Scheme had a clear commercial purpose. The fundamental reason this argument has not been accepted is that an element of the Part IVA Scheme [...] warranted the conclusion that Spotlight entered or carried out that part of the scheme for the purpose of enabling it to obtain a tax benefit. It must be remembered that the inquiry required by s 177D(b) of the ITAA is an objective one. Given the undisputed evidence that the [...] Scheme as a whole was prompted by a desire to restructure Spotlight's Profit Share Bonus Scheme and had a genuine commercial objective, I think it fair to say that there was room for a rational argument that, viewed objectively, Spotlight's dominant purpose in entering the Part IVA Scheme was not to obtain a tax benefit. Accordingly, the Commissioner's cross-appeal on this issue should be dismissed⁷⁵.

[nos extraits]

⁷⁴ L'application de ces règles venait annuler en quasi totalité le gain en capital imposable que le contribuable aurait tiré de la vente de l'action en l'absence de la planification.

⁷⁵ Voir *Pridecraft Pty Ltd v. FC of T; FC of T v. Spotlight Stores Pty Ltd* (2004), 2005 A.T.C. 4001 (F.C.A.F.C.), [2005] FCAFC 339 [*Pridecraft*], aux paragraphes 109-110, confirmant la décision rendue par le juge de première instance dans *Spotlight Stores Pty Ltd & Anor v. FC of T*, 2004 A.T.C. 4674 (F.C.A.), [2004] FCA 650.

À la lumière des opinions partagées des juges sur l'application de la RGAÉ dans diverses décisions, l'administration fiscale pourrait voir les tribunaux annuler l'application d'un taux de pénalité de 50 pour cent⁷⁶ lorsque les contribuables parviennent à démontrer la présence d'un objet commercial général sous-jacent à l'ensemble d'une planification. Autrement, ces derniers pourraient être assujettis à un taux de pénalité de l'ordre de 50 pour cent. Nous citons ici à nouveau des passages de la décision dans l'affaire *Cumins* afin d'illustrer la possibilité qu'un contribuable soit assujetti à une pénalité au taux de 50 pour cent s'il ne peut démontrer de manière raisonnable qu'il cherchait à réaliser un objet général de nature commerciale :

Fourth, his Honour was of the view that there had been no failure by the Tribunal to adequately consider the alternative transactions open to Mr Cumins. It was noted by his Honour that having regard to the scope and strength of the Loan Agreement and the fact that Mr Cumins had made no attempt to inform the Bank of the scheme in question, it was open to the Tribunal to find that the consent of the Bank would have been required for Mr Cumins to pursue the alternative transactions, unless the loan was repaid. *His Honour also accepted the proposition that there was no inconsistency between the Tribunal's reasons and its findings that no part of the purpose of the scheme was referable to commercial purposes.* His Honour did not agree with the appellant's contention that the scheme achieved a commercial advantage due to its protection of the shares from creditors of Trust 1. This is because the Bank, both before and after the scheme, retained legal title to the shares as security for the debt. In addition, his Honour noted that the debt created by the scheme between the two trusts was one which was open to the creditors of Trust 1 to access at some point in the future.

[...]

There is a general assertion put forward by the appellant that the Tribunal erred in its application of the relevant principles in deciding the issue of additional tax, having regard to the decision in *Walstern v Commissioner of Taxation* 2003 ATC 5076 ; (2003) 137 FCR 1. However, we are not persuaded that the Tribunal incorrectly applied the approach as set out in [108] of *Walstern*.

The appellant further contends that he was legally permitted to take steps to realise genuine capital losses, and therefore that Part IVA should not apply. It is maintained that the scheme consisted of a regular sale of a beneficial interest in a parcel of shares, and that a reasonable person would not reach the conclusion that such a transaction would fall within Part IVA. The Tribunal found against the appellant on these issues and considered that Part IVA did not support the position taken by the appellant in any material sense. The Tribunal made a finding that it was not reasonably arguable that Part IVA does not apply to the scheme implemented by the appellant. In our view, this approach was in accordance with settled principle and was open to the Tribunal. We are not persuaded that this order should be vacated. It was also submitted that the Tribunal did not take into account the existence of the Taxation Determination 95/4 or Taxation Ruling IT 2643, referred to

⁷⁶ Michael Bersten, « Macquarie Finance – A Win For The ATO On Deductibility, but the Anti-Avoidance Rule Did Not Apply » *PricewaterhouseCoopers' TaxTalk* (octobre 2005) [Bersten, « Deductibility »], en ligne : site de PwC <<http://www.pwc.com/extweb/manissue.nsf/docid/824F1998612233AECA25709D001B7BD6>>.

earlier, which were said to have led Mr Cumins to believe that the scheme would be effective. These considerations were expressly rejected by the Tribunal as being irrelevant, and no error was disclosed by the Tribunal's failure to take these matters into account when fixing the additional tax payable⁷⁷.

[nos extraits et italiques]

L'administration fiscale pourrait éprouver des difficultés à justifier l'application du taux maximal de pénalité même dans les cas de planifications ayant fait l'objet de sollicitation de la part de conseillers fiscaux. Selon les renseignements publiés par l'administration fiscale australienne sur son site Internet, les tribunaux ont maintenu l'application de la RGAÉ dans six décisions sur sept décisions portant sur des planifications de *mass marketed schemes* relevées par l'administration fiscale, mais n'auraient maintenu l'application d'une pénalité de 50 pour cent qu'en une seule occasion⁷⁸.

4.6.2 Fonction des intentions des contribuables évaluées de façon subjective

Même si les huit critères de la RGAÉ s'appliquent de manière objective, la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer pourrait s'appliquer en prenant en considération l'intention subjective du contribuable. Aux fins de la pénalité, les tribunaux devraient alors mesurer le poids relatif de l'intention subjective des contribuables concernés et des huit critères objectifs de la RGAÉ :

It is to be recalled that s 226L was a penalty provision. The fact of entry into a tax avoidance scheme was a necessary condition of the imposition of the penalty for which it provided. If the purpose of penalties is to secure compliance with the tax laws, they may ordinarily be expected to be concerned with the conduct and purposes of defaulting taxpayers. That is to say their actual conduct and actual purposes. It is difficult to see why if two constructions of s 224(2) be available that construction should be adopted which would permit the imposition of a penalty by reference to a purpose which the taxpayer never had. Of course, purpose could be assessed even under s 224(2) by reference to objective factors. It may also be that the statements of individual taxpayers about their purposes relevant to the imposition of penalty would be given little weight. But the relative weight and extent of subjective and objective evidence relevant to that determination will be an

⁷⁷ Voir les paragraphes 30 et 53-54 de la décision rendue par la *Full Federal Court* dans *Cumins*, *supra* note 42. Dans cette affaire, les tribunaux ont maintenu l'application par l'administration fiscale d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer au taux de 50 pour cent puisque les contribuables ne pouvaient prétendre de manière raisonnable que l'objet sous-jacent à l'ensemble de l'opération était de nature commerciale, soit la protection d'actions détenues par les contribuables face à des créanciers.

⁷⁸ Voir www.ato.gov.au, *Mass marketed scheme cases*, à jour au 18 janvier 2006.

*accident of the particular proceedings in which the question arises. In this case the evidence of the taxpayers and the advisors was unchallenged*⁷⁹.

[nos extraits et italiques]

En vertu de son pouvoir discrétionnaire, l'administration fiscale pourrait considérer divers facteurs propres au contribuable, dont son intention, afin d'annuler en partie ou en totalité une pénalité découlant de l'application de la RGAÉ. Pour favoriser l'observation du régime fiscal, elle pourrait imposer une pénalité en prenant en considération les faits et circonstances de chaque contribuable de même que leur profil d'observation des règles fiscales. L'administration fiscale doit exercer son pouvoir discrétionnaire de manière uniforme à l'égard des contribuables⁸⁰. Des contribuables ont exprimé l'avis que dans certains cas de planifications audacieuses, soit l'administration fiscale ne leur a pas donné l'occasion de soumettre leurs arguments quant à l'inapplicabilité d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer, soit elle n'a pris en considération leurs circonstances et leur profil d'observation du régime fiscal⁸¹.

À notre avis, l'application de la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer selon des critères subjectifs pourrait, par souci d'équité, permettre à des contribuables de se soustraire à une pénalité de 50 pour cent dans la mesure où l'objet dominant de nature fiscale dans une opération est attribuable à leurs conseillers fiscaux. Tel que nous l'avons constaté à la sous-section 4.1, la RGAÉ s'applique de manière objective dans la mesure où l'objet dominant dans une opération est l'obtention d'un avantage fiscal - que cet objet soit attribuable au contribuable ou à toute autre partie à l'opération. Si la pénalité s'applique sans égard à l'objet poursuivi par

⁷⁹ Voir *Starr & Anor v. FC of T* (2007), 2007 A.T.C. 4080 (F.C.A.), [2007] FCA 23 [*Starr*], au paragraphe 52, renversant la décision rendue en première instance dans *Starr & Anor v. FC of T* (2005), 2005 ATC 2285 (A.A.T.), [2005] AATA 797, et portée en appel par l'administration fiscale le 12 février 2007. L'appel a été entendu le 31 juillet 2007. Bien que cette décision porte sur les pénalités applicables jusqu'au 30 juin 2000, elle pourrait possiblement élargir les critères applicables pour les fins d'application de la pénalité présentement en vigueur. Sommairement, avant que la loi fiscale ne fût modifiée durant l'année 2000, celle-ci comportait différents articles appliquant une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer selon que la sous-estimation découlait de l'application de règles spécifiques antiévitement, de la RGAÉ ou de toute autre règle (soit dans ce dernier cas, l'article 226L en cause dans l'affaire *Starr*). En 2000, l'administration fiscale a regroupé l'ensemble de ces pénalités au sein d'une seule pénalité applicable en matière d'évitement fiscal, soit dans *TAA 1953* sous *Subdivision 284-C – Penalties relating to schemes*. Or, le libellé de l'article qui définit le contribuable assujéti à cette pénalité - soit l'article 284-145 *TAA 1953* - présente des similarités avec le libellé de l'article 226L. Notamment, l'article 284-145 *TAA 1953* prévoit qu'aux fins de la pénalité, tous les éléments pertinents doivent être pris en considération afin de déterminer si l'objet dominant dans une opération est l'obtention d'un avantage fiscal par le contribuable. À notre avis, un tel libellé laisse planer la possibilité envisagée par le juge de la Cour fédérale dans l'affaire *Starr* voulant que les tribunaux doivent analyser les objets poursuivis par le contribuable tant de manière subjective qu'objective.

⁸⁰ Voir House of Representatives, *2000 Revised Explanatory Memorandum*, supra note 70 aux paragraphes 1.139 à 1.142.

⁸¹ Voir IGT, *ATO Administration of Penalties*, supra note 66 aux paragraphes 4.79 à 4.83.

le contribuable, ce dernier pourrait être assujéti à une pénalité alors que l'objet dominant de nature fiscale dans une opération serait attribuable à une autre personne ayant participé à l'opération, dont un conseiller fiscal⁸².

Les contribuables qui n'ont pas obtenu une image fidèle des risques inhérents à la RGAÉ en raison de la négligence ou de l'insouciance téméraire de leurs conseillers fiscaux pourraient demander à l'administration fiscale de réduire la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer⁸³. Celle-ci doit alors concilier les responsabilités du contribuable audacieux ainsi que celles de son conseiller et l'intégrité du régime fiscal. Une réduction de la pénalité en faveur du contribuable en fonction du degré de responsabilité de son conseiller peut s'avérer équitable envers le contribuable. Une telle réduction ne favorise pas nécessairement l'observation du régime fiscal par le conseiller à moins que celui-ci ne doive dédommager son client pour tout préjudice découlant de l'application de la RGAÉ ou ne fasse autrement l'objet d'une pénalité en matière fiscale pour négligence ou insouciance téméraire. L'administration fiscale pourrait en conséquence être incitée à adopter des outils axés sur l'observation du régime fiscal par les conseillers.

4.7 L'administration fiscale impute aux conseillers fiscaux des responsabilités en matière de planifications audacieuses

Face aux incertitudes entourant l'application de la RGAÉ, les contribuables pourraient solliciter l'opinion de conseillers fiscaux quant au degré de conformité de leurs opérations à la loi fiscale.

⁸² Dans *Vincent, supra* note 54, la cour de première instance avait maintenu une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer appliquée au contribuable découlant de l'application de la RGAÉ. De l'avis de cette cour, la RGAÉ s'appliquait malgré que l'objet dominant du contribuable ait été de nature autre que fiscale, puisqu'à la lumière des huit critères objectifs de la RGAÉ, l'objet dominant chez les conseillers fiscaux parties à l'opération était l'obtention d'un avantage fiscal par le contribuable. La cour fédérale d'appel a cependant annulé la pénalité relative à la RGAÉ puisque, sommairement, cette pénalité fut appliquée par l'administration fiscale après l'expiration de la période de cotisation; par ailleurs, la cour d'appel a exprimé en *obiter dictum* qu'à son avis, l'objet dominant chez les conseillers fiscaux était possiblement la réalisation d'un objet commercial.

⁸³ Voir Austl., Commonwealth Treasury, Draft Explanatory Memorandums, *Tax Laws Amendment (Tax Agent Services) Bill 2007, Exposure Draft* (7 mai 2007) [Treasury, *Tax Agent Bill Draft Explanatory Memorandum*], dans « Chapter 6, Relief from certain tax shortfall penalties for taxpayers who engage tax practitioners » au paragraphe 6.10.

Un contribuable peut avoir une image fidèle des risques d'une planification audacieuse dans la mesure où :

- le contribuable fournit à son conseiller fiscal l'ensemble des faits et circonstances pertinents à une opération;
- ce conseiller exerce un degré de diligence raisonnable eu égard à l'application de la loi fiscale ainsi que de la jurisprudence aux faits et circonstances de l'opération; et
- ce dernier conclut que l'opération est au moins aussi susceptible d'être conforme à la loi fiscale que d'y être contraire, ceci afin que le contribuable évite la pénalité correspondant à 50 pour cent de l'avantage fiscal si celui-ci est annulé en vertu de la RGAÉ.

Pour assurer aux contribuables plus de prévisibilité et d'uniformité dans les opinions de leurs conseillers, l'administration fiscale annonçait le 9 mai 2006 la constitution d'un nouvel ordre professionnel pour les conseillers fiscaux (*Tax Practitioners Board*) ainsi que l'adoption de normes déontologiques. La loi devrait être adoptée au plus tard au cours du dernier trimestre de 2007, mais n'entrerait en vigueur au plus tôt qu'au mois de février 2008 afin de permettre aux intervenants de prendre connaissance des normes déontologiques⁸⁴. Le gouvernement australien a publié le 7 mai 2007, un projet de loi et de règlements pour mettre en œuvre ces mesures⁸⁵. Les conseillers fiscaux devront être accrédités par cet ordre professionnel pour représenter les contribuables auprès des autorités fiscales, et dans le respect des normes déontologiques, sous peine de sanctions disciplinaires.

Une analyse exhaustive des normes déontologiques proposées en Australie dépasse le cadre de notre étude. Sommairement, ces normes reposent sur des principes généraux comme l'impartialité, l'honnêteté, l'intégrité et la responsabilité des conseillers fiscaux dans l'exercice de

⁸⁴ Voir Austl., Minister for Revenue, « New Tax Practitioners Regime », n° 016 (9 mai 2006). Ces mesures résultent de propositions émises à cet égard il y a quelques années et qui ont fait l'objet de discussions entre les conseillers fiscaux et l'administration fiscale : voir Treasury, *ROSA*, *supra* note 22 aux pages 43-44.

⁸⁵ Voir Austl., Commonwealth Treasury, *Exposure Draft Tax Agent Services Bill, Related Regulations and Explanatory Material* (7 mai 2007). La consultation publique sur ce projet de loi s'est terminée le 13 juillet 2007 : voir Austl., Commonwealth Treasury, *Treasury's Consultation Processes on Announced Tax Measures as at 30 June 2007* (30 juin 2007) [Treasury, *Consultation Processes as at 30 June 2007*] sous « Policy Proposal, New Legislative Regime for Tax Agents » à la page 22.

leur profession⁸⁶. Les normes suivantes pourraient s'appliquer aux conseillers fiscaux en matière de planifications audacieuses :

- Les conseillers doivent agir dans le meilleur intérêt de leur client tout en respectant la loi et en assumant leur responsabilité envers la collectivité⁸⁷.
- Ils ne doivent pas se placer en conflit d'intérêt face à leur client⁸⁸.
- Ils doivent prendre les moyens raisonnables afin de s'assurer que les renseignements fournis par leurs clients s'avèrent exacts et complets⁸⁹.
- Ils doivent appliquer de manière raisonnable la loi fiscale aux faits et circonstances de leur client. En cas d'incertitude, les conseillers doivent consulter la loi fiscale ainsi que les documents extrinsèques y relatifs, la jurisprudence, les interprétations techniques ou autres documents d'interprétation publiés par l'administration fiscale. Le cas échéant, les conseillers fiscaux doivent solliciter l'avis d'autres conseillers, voire de l'administration fiscale afin de dissiper les incertitudes quant à l'application de la loi fiscale ou de la jurisprudence⁹⁰.
- Ils doivent souscrire une assurance responsabilité professionnelle afin de dédommager un client dans la mesure où celui-ci subit un préjudice découlant des opinions qu'ils lui ont émises⁹¹.
- Les sanctions prévues par les normes déontologiques permettent à l'ordre professionnel national de prononcer une sanction proportionnelle à la sévérité ou au caractère répétitif d'un acte professionnel. Cela pourrait aller jusqu'à une suspension ou une radiation de d'un conseiller fiscal si ce dernier démontre une insouciance grave portant préjudice à son client ou à l'intégrité du régime fiscal⁹².

[nos extraits et traduction]

En plus des normes déontologiques, l'administration fiscale a mis en vigueur le 6 avril 2006, un régime de pénalités visant les promoteurs de planifications audacieuses⁹³. Ce régime vise à protéger les contribuables face aux risques que comportent certaines opérations faisant l'objet d'activités de sollicitation de la part de conseillers fiscaux. Les opérations concernées s'assimilent à celles visées par la RGAÉ et pour lesquelles le traitement fiscal réclamé est susceptible de ne pas être considéré raisonnable selon la règle.

⁸⁶ Voir Treasury, *Tax Agent Draft Explanatory Memorandum*, supra note 83 dans « Chapter 3, Obligations of registered tax practitioners », au paragraphe 3.25.

⁸⁷ *Ibid.*, au paragraphe 3.34.

⁸⁸ *Ibid.*, au paragraphe 3.35.

⁸⁹ *Ibid.*, aux paragraphes 3.43, 3.75-3.77.

⁹⁰ *Ibid.*, aux paragraphes 3.45 à 3.48.

⁹¹ *Ibid.*, au paragraphe 3.56.

⁹² *Ibid.*, au paragraphe 3.64.

⁹³ Voir Division 290 – Promotion and implementation of schemes dans *Schedule 1, TAA 1953*.

En vertu de ce régime, l'administration fiscale peut demander aux tribunaux d'imposer une pénalité monétaire à un promoteur dans les 4 ans du jour où ce dernier débute ses activités de sollicitation. La pénalité peut atteindre le plus élevé de 550 000 dollars pour les particuliers et 2,75 millions de dollars pour les sociétés promotrices ou du montant correspondant au double des revenus qu'ils perçoivent. L'administration fiscale peut obtenir une injonction des tribunaux pour empêcher les promoteurs de poursuivre leurs activités⁹⁴.

Les tribunaux prendront en considération la valeur des avantages fiscaux en jeu, la nature de la conduite du promoteur ainsi que les dommages subis par les investisseurs. Un promoteur peut se soustraire à la pénalité s'il a fait preuve de diligence raisonnable pour s'assurer de ne pas mener une activité de sollicitation. Un conseiller agira de façon diligente si, notamment, il se fie à l'avis exprimé par l'administration fiscale relativement à l'application de la pénalité. L'administration fiscale a émis des lignes directrices intérimaires relativement à l'application des pénalités pour sollicitation⁹⁵.

L'administration fiscale prévoit tirer des revenus de l'ordre de 15 millions de dollars en 2007-2008, 25 millions de dollars en 2008-2009, et 35 millions de dollars en 2009-2010. Ces estimations sont établies uniquement en fonction de l'effet dissuasif que cet outil exercera sur les promoteurs⁹⁶. L'administration fiscale craint que les incertitudes entourant la RGAÉ minent l'efficacité des mesures visant les promoteurs⁹⁷.

⁹⁴ Voir ATO, *Annual Report 2005-2006*, supra note 7 aux pages 158-159, sous l'intitulé *Risks in specific focus areas: Aggressive tax planning*.

⁹⁵ Voir Austl., Australian Taxation Office, Draft Practice Statement, *Administration of Division 290 of Schedule 1 to the Taxation Administration Act 1953: Promotion and implementation of schemes (the promoter penalty laws) – application in relation to tax exploitation schemes*, PS LA 2007/x (15 mars 2007). L'administration fiscale prévoit finaliser ces lignes directrices pour le 28 septembre 2007 : voir site ATO <<http://www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/00098629.htm>>.

⁹⁶ Voir Austl., Commonwealth, House of Representatives, Explanatory Memorandum, *Tax Laws Amendment (2006 Measures No. 1) Bill 2006, Tax Laws Amendment (2006 Measures No. 1) Act 2006* [House of Representatives, 2006 Explanatory Memorandum], dans « Chapter 3 – Deterring the promotion of tax exploitation schemes », au paragraphe 3.135.

⁹⁷ Voir Austl., Australian Taxation Office, *Promoter Penalty Co-Design Subcommittee Minutes – 31 August 2006* [ATO, *Promoter Penalty Subcommittee*].

4.8 L'administration fiscale doit appliquer la RGAÉ ainsi que la jurisprudence de manière uniforme et équitable à l'égard de l'ensemble des contribuables

En cas d'incertitude sur la portée d'application de la loi fiscale et de la jurisprudence, l'administration fiscale pourrait émettre un avis de cotisation qui ferait en toute vraisemblance l'objet d'un appel par le contribuable auprès des tribunaux. Une telle situation peut notamment se présenter si l'obtention par le contribuable d'avantages fiscaux en vertu d'une application littérale de la loi fiscale allait à l'encontre de ses objets, tels qu'allégués par l'administration fiscale. Le cas échéant, les tribunaux seront appelés à clarifier la portée d'application de la loi fiscale pour le bénéfice de l'ensemble des contribuables.

Ces incertitudes se présentent dans l'application de la RGAÉ. Pour assurer une application prévisible et uniforme de cette règle, l'administration fiscale a mis en place un comité de révision dans le cadre de ses activités de vérification. Par souci de transparence et d'équité, les contribuables impliqués dans une opération litigieuse peuvent se présenter devant ce comité et étayer le fondement du traitement fiscal réclamé. Dans un même ordre d'idée, l'administration fiscale publie les lignes directrices émises à ses vérificateurs concernant l'application de la RGAÉ⁹⁸.

Ces mesures permettent aux contribuables de mieux gérer les risques inhérents aux planifications fiscales audacieuses. Malgré cela, les contribuables et leurs conseillers fiscaux ainsi que l'administration fiscale peuvent exprimer des opinions diamétralement opposées sur l'application de la RGAÉ à une opération donnée, selon les faits et les circonstances de l'opération, ainsi que sur la portée des décisions rendues par les tribunaux, selon qu'elles leur soient favorables ou défavorables. La gestion par les contribuables des risques inhérents aux planifications fiscales audacieuses dépend en conséquence des motifs de l'administration fiscale à l'appui d'un avis de cotisation fondé sur la RGAÉ, de la façon dont cette dernière dispose des avis d'opposition des contribuables et, ultimement, des décisions rendues par les tribunaux.

⁹⁸ ATO, *GAAR Practice Statement*, *supra* note 33.

Selon un rapport déposé par l'inspecteur gouvernemental en matière fiscale (*Inspector-General of Taxation*), l'administration fiscale australienne (*Australian Taxation Office*) applique généralement la loi fiscale de manière équitable, prévisible et impartiale, telle qu'elle a été formulée et dans le respect des décisions rendues par les tribunaux⁹⁹. Cependant, elle a occasionnellement appliqué la loi fiscale et la jurisprudence d'une manière qui, du point de vue des contribuables et des conseillers fiscaux, semblait aller à l'encontre des principes susmentionnés¹⁰⁰.

À titre d'illustration, l'administration fiscale a pu émettre des avis de cotisation à des contribuables dans le simple but que les tribunaux confirment son interprétation de la loi fiscale à une ou plusieurs planifications audacieuses - que la jurisprudence soit ou non conforme à cette interprétation de la loi fiscale. Or, cette stratégie irait à l'encontre du principe de prévisibilité dans l'application de la loi fiscale et de la jurisprudence et tend davantage vers le renforcement de ses activités de vérification et de perception que vers une clarification de la loi fiscale – objectif qui devrait guider sa conduite en matière de litige fiscal. Nous reprenons ici un extrait du rapport mentionné précédemment pour illustrer le conflit entre les devoirs de l'administration fiscale :

From this entire review, the Inspector-General has concluded that there are a number of aspects of the Tax Office's conduct with respect to litigation which strongly suggest that the Tax Office's principal philosophy on litigation is that it is a means of validating the Tax Office view and ensuring that taxpayers comply with its view of the law. This compliance approach is, in certain circumstances, overriding law clarification aims for litigation. These features of the Tax Office's conduct, when coupled with the absence of cost/benefit approaches by the Tax Office in terms of assessing the benefits of litigation against the total internal and external costs of litigated cases (which is discussed further in the next chapter), mean that community perceptions that at times the Tax Office has a 'win at all costs' approach to litigation are justified¹⁰¹.

[nos extraits]

⁹⁹ Pour un survol des principes et enjeux relatifs au rôle de l'administration fiscale en matière de litige, voir IGT, *ATO Management of Litigation*, supra note 61. Pour une brève explication du rôle du pouvoir exécutif de l'administration fiscale australienne en matière de litige fiscal, voir les paragraphes 3.28 à 3.42 de ce document. L'administration fiscale australienne publie par ailleurs ses politiques administratives en matière de litige fiscal : voir notamment Austl., Australian Taxation Office, *Conduct of Tax Office Litigation in Courts and Tribunals*, PS LA 2007/12 (Canberra: Australian Taxation Office, 21 juin 2007) ainsi que *Management of Decisions of Courts and Tribunals*, PS LA 2007/2 (Canberra: Australian Taxation Office, 15 février 2007).

¹⁰⁰ IGT, *ATO Management of Litigation*, *ibid.*

¹⁰¹ *Ibid.*, dans « Chapter 4: Tax Office's Philosophy On and Approach To Litigation », au paragraphe 4.26. Ce chapitre expose le rôle et l'approche de l'administration fiscale en matière de litige fiscal ainsi que des conflits entre ses devoirs d'impartialité dans l'application de la loi fiscale et de perception des recettes fiscales.

L'administration fiscale pourrait donner l'impression qu'elle accorde une portée indûment restrictive à un jugement rendu en faveur des contribuables, qu'elle tarde à reconnaître les impacts d'un tel jugement sur, entre autres, les interprétations techniques ou décisions précédentes qu'elle a émises, ou encore qu'elle refuse de reconnaître certaines conclusions d'une décision rendue en faveur des contribuables. Elle pourrait alléguer qu'elle est justifiée d'adopter une telle conduite à l'égard de décisions qui lui sont défavorables si, à son avis, cela s'avère nécessaire afin de protéger les objets poursuivis par la loi fiscale. Cette stratégie porte cependant atteinte au principe de prévisibilité dans l'application de la loi fiscale dans la mesure où :

- les objets qu'elle poursuit n'y sont pas clairement exprimés;
- les tribunaux ont confirmé l'application de la loi fiscale faite par les contribuables; et
- l'administration fiscale n'exprime pas clairement les motifs l'amenant à atténuer la portée d'une décision des tribunaux¹⁰².

À l'opposé, l'administration fiscale pourrait extrapoler les conclusions d'une décision qui lui est favorable à d'autres situations qui seraient similaires à celle ayant fait l'objet de la décision. Le cas échéant, cette stratégie porte en apparence atteinte au principe d'équité dans l'application de la loi fiscale dans la mesure où l'administration fiscale confère une portée restrictive aux décisions rendues en faveur des contribuables¹⁰³.

Par ailleurs, l'administration fiscale pourrait modifier un avis de cotisation, l'annuler ou encore régler un litige avec des contribuables afin d'éviter que les tribunaux rendent une décision qui lui soit défavorable ou encore qui atténue la portée de la décision qui lui a été favorable rendue par la *High Court* dans l'affaire *Hart*¹⁰⁴. Une telle stratégie s'inscrit davantage dans la gestion des risques par l'administration fiscale en matière de planifications audacieuses au détriment de la clarification de la loi fiscale.

¹⁰² *Ibid.*, dans « Chapter 7: Tax Office's Application of the Outcome of Finalised Decisions » aux pages 141-172. Pour une illustration de ces enjeux à l'égard d'une affaire où l'administration fiscale cherchait à appliquer la RGAÉ, voir les paragraphes 7.138 à 7.149. Voir aussi « Chapter 4: Office's Philosophy On and Approach To Litigation », notamment les paragraphes 4.27 à 4.31; 4.35 à 4.47.

¹⁰³ *Ibid.*, dans « Chapter 7: Tax Office's Application of the Outcome of Finalised Decisions » aux pages 141-172.

¹⁰⁴ *Ibid.*, aux paragraphes 4.32 et 6.46-6.48. L'affaire *Hart* a fait l'objet d'une discussion dans la sous-section 4.4.

En raison des opinions divergentes exprimées par les contribuables et par l'administration fiscale quant à la portée d'application de la jurisprudence et de la loi fiscale, les tribunaux sont appelés à trancher les litiges entre ces parties. À la lumière de statistiques publiées par l'administration fiscale pour la période s'échelonnant du 1^{er} juillet 2003 au 30 juin 2005 et exposées dans le tableau 4.1 se trouvant à la page 44, 2 197 des 3 200 avis de cotisation de toute nature portés en appel par les contribuables impliquaient des planifications fiscales audacieuses (*Aggressive Tax Planning*), soit approximativement 69 pour cent de ces appels.

De ces 2 197 dossiers, l'administration fiscale n'a annulé ou modifié un avis de cotisation que dans 0,4 pour cent des cas. Ce faible taux pourrait s'expliquer, entre autres, par le fait que l'administration fiscale juge que le contribuable n'est pas en mesure de fournir des éléments de preuve à l'appui de la réclamation des avantages fiscaux ou n'est pas en mesure d'établir que l'administration fiscale a appliqué la loi et la jurisprudence erronément à son égard. La grande majorité des contribuables doivent alors composer avec la probabilité de démontrer au tribunal le bien-fondé des avantages fiscaux obtenus.

Pour les contribuables, les coûts inhérents à un litige peuvent s'avérer élevés¹⁰⁵. Dans la mesure où une clarification de la loi fiscale s'avère nécessaire et dans l'intérêt du public ou d'un secteur d'activité donné, l'administration fiscale peut accepter de défrayer les coûts des contribuables relatifs à un litige devant les tribunaux de première instance afin d'obtenir une telle clarification¹⁰⁶. L'administration fiscale peut néanmoins refuser de défrayer les frais judiciaires des contribuables lorsqu'elle porte en appel une décision rendue par le tribunal de première instance qui lui est défavorable si, à son avis, l'affaire porte sur une opération d'évitement fiscal¹⁰⁷. L'administration fiscale peut par ailleurs accepter de défrayer les frais judiciaires des contribuables dans le but que le tribunal confirme l'application qu'elle a faite de la RGAÉ à une planification audacieuse ciblée plutôt que dans le but d'obtenir une clarification de

¹⁰⁵ *Ibid.*, au paragraphe 3.48 : « Submissions made to this review have estimated that the current minimum costs of running a tax case in the Federal Court are in the order of \$100,000 with an additional cost of \$50,000 to \$75,000 to run any appeal from that decision. »

¹⁰⁶ Pour un survol des mesures adoptées par l'administration fiscale afin de défrayer les coûts des contribuables dans le cadre de litiges qui permettraient principalement de clarifier la portée d'application de la loi fiscale, voir *ibid.*, « Chapter 6: The Test Case Litigation Program and Other Tax Office's Funding Arrangements for Cases » aux pages 105-140.

¹⁰⁷ *Ibid.*, aux paragraphes 6.26-6.27, 6.83 et 6.210-6.216. À la lumière du rapport du *Inspector-General of Taxation*, l'administration fiscale acceptera de rembourser aux contribuables, les coûts judiciaires qu'ils doivent encourir lorsqu'elle porte en appel une décision rendue par le tribunal de première instance en faveur du contribuable, si un tel remboursement s'avère par ailleurs équitable et dans l'intérêt public : voir les paragraphes 6.210 à 6.216.

la portée de la loi fiscale¹⁰⁸. Une gestion arbitraire par l'administration fiscale d'un programme de remboursement de frais judiciaires pose un risque qu'elle utilise cet outil de manière inéquitable dans le but de renforcer ses activités de vérification et de perception.

Afin de se prémunir des conséquences d'une décision des tribunaux qui leur soit défavorable ainsi que pour des considérations financières, l'administration fiscale et les contribuables pourraient mettre l'accent sur la conclusion de règlements en matière de planifications fiscales audacieuses¹⁰⁹. Toujours pour la période s'échelonnant du 1^{er} juillet 2003 au 30 juin 2005, l'administration fiscale et les contribuables ont réglé approximativement 73 pour cent des dossiers en matière de planifications fiscales audacieuses au stade des oppositions. Le taux de règlement en matière de planifications audacieuses est nettement plus élevé que le taux de règlement obtenu par l'administration fiscale dans les autres dossiers fiscaux (approximativement 25 pour cent).

Un taux de règlement élevé peut indiquer que tant les contribuables que l'administration fiscale sont en mesure d'en venir à une entente sur leurs risques respectifs en matière de litige fiscal¹¹⁰. Le taux élevé de règlement peut aussi s'expliquer par le taux de succès relativement élevé de l'administration fiscale devant les tribunaux en matière de planifications fiscales audacieuses. Parmi les dossiers non réglés en matière de planifications fiscales audacieuses

¹⁰⁸ *Ibid.*, aux paragraphes 6.36-6.60 et 6.98-6.99.

¹⁰⁹ *Ibid.*, dans « Chapter 3: Nature and Circumstances of Tax Litigation » notamment aux paragraphes 3.104 et 3.105, ainsi que dans « Appendix 3B: Tax Office's Detailed Reply to Chapter 3 » aux paragraphes A.3b.30 à A.3b.38. L'administration fiscale a publié sa politique administrative en matière d'offres de règlement à l'égard d'un groupe formé généralement d'au moins 20 contribuables se trouvant dans une situation similaire, notamment eu égard à une planification fiscale audacieuse donnée : voir Austl., Australian Taxation Office, *Guidelines for Settlement of Widely-Based Tax Disputes*, PS LA 2007/6 (Canberra: Australian Taxation Office, 21 février 2007). Ces offres sont formulées à la lumière des recommandations formulées par un comité au sein de l'administration fiscale connue sous le titre de *Widely-Based Settlement Panel*. L'administration fiscale a comme objectif d'émettre des offres lorsque les circonstances le justifient, de manière transparente et équitable. À cette fin, elle pourrait émettre des offres en réduisant le montant d'impôt à payer ainsi que les pénalités et les intérêts, selon les incertitudes entourant l'application de la loi fiscale à une situation donnée et le degré d'observation du régime fiscal démontré par les participants.

¹¹⁰ IGT, *ATO Management of Litigation*, *supra* note 61. L'administration fiscale pourrait être encline à régler des litiges avec des contribuables face à des opérations d'évitement fiscal présentant des faits et des circonstances complexes. Cependant, elle pourrait ne pas conclure de règlement avec les contribuables lorsque ceux-ci ne sont pas en mesure de présenter les éléments de preuve à l'appui des avantages fiscaux réclamés, lorsqu'elle cherche à obtenir une clarification de la loi fiscale ou lorsqu'elle cherche à obtenir une confirmation de son application de la loi fiscale.

durant la période s'échelonnant du 1^{er} juillet 2003 au 30 juin 2005, approximativement 73 pour cent ont fait l'objet d'un jugement favorable à l'administration fiscale en totalité ou en partie¹¹¹.

Les décisions rendues en faveur de l'administration fiscale dans deux types d'opérations qualifiées de *mass marketed schemes* ont probablement contribué au taux de règlement élevé en matière de planifications fiscales audacieuses puisqu'un nombre non négligeable de contribuables ont souscrit une offre de règlement émise par l'administration fiscale suite à ces décisions¹¹². Sur sept décisions impliquant des planifications qualifiées de *mass marketed schemes*, les tribunaux ont maintenu l'application de la RGAÉ dans six cas; dans l'un d'eux, les tribunaux ont maintenu l'application d'une pénalité de 50 pour cent à un contribuable¹¹³. L'administration fiscale a dans le passé obtenu un taux de succès devant les tribunaux en apparence satisfaisant : durant la période s'échelonnant du mois de décembre 1996 au mois d'octobre 2002, elle a eu gain de cause dans 11 des 17 litiges relatifs à l'application de la RGAÉ¹¹⁴. Le volume de décisions rendues par les tribunaux en faveur de l'administration fiscale exerce une pression supplémentaire sur les contribuables à régler les litiges avec celle-ci.

¹¹¹ Sur les 588 dossiers non réglés pour la période s'échelonnant du 1^{er} juillet 2003 au 30 juin 2005, les tribunaux ont confirmé l'avis de cotisation en partie dans 282 dossiers et en totalité dans 132 dossiers, et 14 décisions rendues en faveur de l'administration fiscale ont été maintenues en révision judiciaire. À l'opposé, les tribunaux ont annulé en totalité ou en partie l'avis de cotisation émis par l'administration fiscale dans seulement 8 dossiers.

¹¹² IGT, *ATO Management of Litigation*, *supra* note 61 dans « Chapter 3: Nature and Circumstances of Tax Litigation » et « Appendix 3B: Tax Office's Detailed Reply to Chapter 3 », aux paragraphes A.3b.22 à A.3b.27.

¹¹³ Voir www.ato.gov.au, *Mass marketed scheme cases*, à jour au 18 janvier 2006.

¹¹⁴ Voir ANAO, *ATO Management of Aggressive Tax Planning*, *supra* note 3 dans « Appendix 4: Application of Part IVA Anti-Avoidance Provisions » à la note 312.

TABLEAU 4.1**LITIGES FISCAUX ENTRE LES CONTRIBUABLES ET L'ADMINISTRATION FISCALE AUSTRALIENNE (AUSTRALIAN TAX OFFICE)****NOMBRE DE DOSSIERS D'APPEL ET DE RÉVISION JUDICIAIRE DEVANT LES TRIBUNAUX FINALISÉS DURANT LA PÉRIODE S'ÉCHELONNANT DU 1^{ER} JUILLET 2003 AU 30 JUIN 2005 POUR L'ENSEMBLE DES LOIS FISCALES**

Outcome	Category		Total
	Aggressive Tax Planning (ATP)	Non-ATP	
Settled	1 609	249	1 858
Part favourable to the Tax Office	282	44	326
Favourable to the Tax Office	132	184	316
Withdrawn by taxpayer	72	185	257
Conceded by Tax Office	3	84	87
Affirmed on review in favour of the Tax Office	14	55	69
Unfavourable to the Tax Office	8	39	47
Abandoned by the Tax Office	5	37	42
Other	72	126	198
Totals	2 197	1 003	3 200

Source: Tableau tiré intégralement du document IGT, *ATO Management of Litigation*, supra note 61 à la page 34.

4.9 La présence de la RGAÉ ne permet pas en soi de réduire le nombre de règles spécifiques antiévitement : une réforme des règles d'imposition est nécessaire

Les incertitudes dans l'application de la RGAÉ et dans l'identification des objets de la loi fiscale lue dans son ensemble ne permettent pas d'établir une démarcation nette entre les opérations légitimes et celles d'évitement fiscal. L'octroi d'un pouvoir discrétionnaire à l'administration fiscale afin d'appliquer les règles antiévitement de manière raisonnable selon les circonstances permettrait d'établir une démarcation souple et équitable entre ces opérations. La loi fiscale australienne comporte près de 212 règles spécifiques antiévitement qui octroient à l'administration fiscale le pouvoir d'annuler les avantages fiscaux qui découlent d'opérations qui, à son avis, s'assimile à de l'évitement fiscal¹¹⁵. L'application par l'administration fiscale des règles spécifiques de façon discrétionnaire se concilie difficilement avec le principe de prévisibilité de la loi.

¹¹⁵ Voir Austl., Commonwealth Treasury, *Review of Discretions in the Income Tax Laws Discussion Paper* (Canberra: Commonwealth, 21 juin 2007).

Une formulation plus claire des objets de la loi fiscale selon des paramètres généraux de concert avec la jurisprudence établie en vertu de la RGAÉ permettrait d'éliminer certaines règles spécifiques antiévitement¹¹⁶. Ces objets pourraient notamment être formulées selon le principe que les opérations ayant une substance économique similaire soit imposées de la même façon, peu importe la forme qu'elles prennent¹¹⁷. Cela permettrait de concilier les principes de prévisibilité et de flexibilité dans l'application de la loi fiscale pour l'ensemble des intervenants. Le défi consiste à circonscrire de façon suffisamment précise ces paramètres pour permettre aux tribunaux de rendre des décisions plus éclairées et, le cas échéant, pour encadrer l'exercice du pouvoir discrétionnaire accordée à l'entité en charge des activités de vérification et d'exécution de la loi.

4.10 L'efficacité des ressources en vérification de l'administration fiscale permet de raccourcir la période de cotisation

Les risques attachés aux planifications audacieuses pour les contribuables et pour l'administration fiscale dépendent des ressources de cette dernière pour mener ses activités de vérification à l'intérieur de la période de nouvelle cotisation. Notons que l'Australie a réduit de 6 ans à 4 ans cette période en matière d'évitement. Ce délai correspond au délai minimal à l'intérieur duquel l'administration fiscale est en mesure d'identifier les déclarations de revenus présentant des risques d'évitement et de prendre les mesures appropriées¹¹⁸. Il semble raisonnable que le délai de nouvelle cotisation permette à l'administration fiscale de compléter son examen des déclarations de revenu sans étirer indûment l'insécurité du contribuable.

¹¹⁶ Voir John Taylor, *Beyond 4100: A Report on Measures to Combat Rising Compliance Costs Through Reducing Tax Complexity* (Australia: Taxation Institute of Australia, mai 2006); Review of Business Taxation, *A Tax System Redesigned*, *supra* note 9 sous la recommandation 6.6.

¹¹⁷ Voir Review of Business Taxation, *A Tax System Redesigned*, *supra* note 9 à la page 113, au point P12 *Economic Substance Over Form*.

¹¹⁸ Article 170 *ITAA 1936*. Voir les recommandations formulées à cet égard dans Treasury, *ROSA*, *supra* note 22 aux pages 33-34, ainsi que Austl., Commonwealth House of Representatives, Explanatory Memorandum, *Tax Laws Amendment (Improvements to Self Assessment) Bill (No. 2) 2005 Tax Laws Amendment (Improvements to Self Assessment) Act (No. 2) 2005* [House of Representatives, 2005 Explanatory Memorandum] dans « Chapter 2: Amendment of assessments ».

Des règles spécifiques peuvent toutefois prévoir un délai de cotisation s'échelonnant sur une plus longue période, voire une période indéfinie¹¹⁹. Ces exceptions illustrent les difficultés de l'administration fiscale à compléter à l'intérieur d'une période de quatre ans, la vérification des déclarations de revenu présentant des risques élevés d'évitement. Une période indéfinie de nouvelle cotisation peut s'avérer nécessaire pour cette dernière afin de protéger l'intégrité du régime fiscal, mais porte atteinte au principe d'équité et de prévisibilité dans l'administration de la loi en l'absence de fraude ou d'évasion. À notre avis, l'administration fiscale devrait renforcer ses activités de dépistage en matière d'évitement fiscal au lieu de prolonger indûment cette période.

¹¹⁹ Voir 170(10) *ITAA 1936*; Austl., Australian Taxation Office, *ROSA In Brief – Period of Review*, JS 5200-04-2006 (Canberra: Australian Taxation Office, avril 2006) [*ROSA-Period of Review*].

Conclusion

Selon l'administration fiscale de l'Australie, la RGAÉ se veut un outil efficace face aux contribuables qui réalisent des planifications fiscales audacieuses ou pourraient être tentés de le faire. La RGAÉ ne représente cependant pas en soi une solution complète en matière d'évitement fiscal. Néanmoins, les modalités de la RGAÉ ainsi que leur application par les tribunaux australiens pourraient fournir des suggestions d'ajustements à la RGAÉ au Canada (RGAÉ-CAN) considérant que les deux outils reposent sur l'identification des différents objets poursuivis par un contribuable dans une opération ainsi que sur la comparaison du poids relatif de l'objet fiscal avec celui des autres objets.

À l'instar de la RGAÉ-CAN, la RGAÉ s'applique selon le poids relatif de l'avantage fiscal réclamé par un contribuable dans une opération comparativement au poids relatif de tout autre objet qui y est réalisé. Alors que la RGAÉ s'applique si l'objet dominant dans une opération est de nature fiscale, la RGAÉ-CAN s'applique si, entre autres, l'objet principal dans une opération est de nature fiscale. En soi, le critère de l'objet dominant de la RGAÉ, pris isolément, pose les mêmes défis d'application que le critère de l'objet principal de la RGAÉ-CAN. Ces défis découlent essentiellement des divergences d'opinion entre les intervenants sur la façon d'identifier et de mesurer le poids des différents objets dans une opération.

Nous observons que le critère de l'objet dominant a été appliqué par les tribunaux en Australie de manière objective à la lumière des huit critères objectifs de la RGAÉ. Cette approche australienne accroît la prévisibilité et l'uniformité dans l'application de la règle pour l'ensemble des intervenants. Ces critères réduisent les risques qu'une règle générale soit appliquée uniquement selon les intentions subjectives des contribuables. Une démarcation entre les opérations légitimes et celles d'évitement à partir de paramètres généraux permet une application plus souple des règles fiscales.

L'application des huit critères généraux de la RGAÉ à une opération selon la perspective d'une personne raisonnable comporte le risque que les intervenants divergent d'opinion quant aux

caractéristiques d'une opération d'évitement fiscal, particulièrement en ce qui concerne le poids respectif des objets de nature fiscale et de nature commerciale. Les tribunaux doivent ultimement questionner la décision du contribuable de mettre en œuvre une opération donnée plutôt qu'une autre qu'il aurait pu envisager. L'administration fiscale doit donc appliquer ses pouvoirs de vérification et d'application des règles fiscales de manière à concilier les principes de prévisibilité, de flexibilité et d'uniformité.

À notre avis, l'application d'une règle générale antiévitement strictement selon le critère de l'objet dominant dans une opération ne permet pas d'établir une démarcation suffisamment équitable et uniforme entre les opérations légitimes et celles abusives. Face à une panoplie d'opérations que le contribuable pouvait mettre en œuvre, un tribunal pourrait juger que celui-ci s'est tout simplement prévalu de son privilège de minimiser son impôt à payer selon le contexte commercial dans lequel il se trouvait. Nous croyons que ce privilège doit s'exercer à l'intérieur de la panoplie de possibilités prévues par la loi fiscale. Nous croyons qu'une règle générale antiévitement doit d'abord s'appuyer sur un critère de respect des objets de la loi fiscale.

En l'absence du critère d'abus de la loi fiscale lue dans son ensemble dans la RGAÉ, le critère de l'objet dominant pose un risque que les tribunaux accordent un poids prépondérant aux objets poursuivis par les contribuables plutôt qu'aux objets de la loi¹²⁰. Un comité gouvernemental avait proposé que la RGAÉ s'applique en prenant en considération les objets qui se dégagent des dispositions de la loi fiscale¹²¹. Une application de la RGAÉ selon les objets poursuivis par la loi permettrait de mieux faire ressortir les opérations reconnues pour fins fiscales. Selon nous, une application de la loi fiscale selon la substance économique des opérations renforcerait l'application de la RGAÉ et, du même coup, permettrait d'éliminer des règles spécifiques discrétionnaires rendues caduques. Reste à savoir si l'administration fiscale donnera suite à la recommandation formulée en ce sens dans le passé¹²². Dans l'intervalle,

¹²⁰ Voir Carbone, *supra* note 34 aux pages 207-208. Voir aussi Cashmere, « Hart », *supra* note 28.

¹²¹ Voir Review of Business Taxation, *A Tax System Redesigned*, *supra* note 9 sous la recommandation 6.1. Pour un commentaire sur la portée de cette proposition, voir Nabil Orow, « Structured Finance and the Operation of General Anti-Avoidance Rules » (2004) 4 *British Tax Review* 410, aux pages 420-421.

¹²² L'administration fiscale examine toujours l'opportunité d'adopter cette approche, mais n'y a toujours pas donné suite. Voir Treasury, *Consultation Processes as at 30 June 2007*, *supra* note 85 dans « Policy Proposal: General Anti-Avoidance Rule » à la page 21. Soulignons que le Review of Business Taxation privilégie d'abord une modification des principes d'imposition sous-jacents au régime fiscal ou, lorsque cette solution ne s'avère pas appropriée, l'utilisation de la RGAÉ plutôt que l'utilisation de règles spécifiques antiévitement : voir Review of Business Taxation, *A Tax System Redesigned*, *supra* note 9 dans « Section 6: Tax System Integrity ».

comme dans l'affaire *Hart*, ce sont les tribunaux qui jouent un rôle important dans l'application de la loi fiscale selon les objets qui y sont poursuivis.

L'absence de paramètres plus détaillés quant à l'application de la RGAÉ amène une incertitude sur les décisions des tribunaux quant au caractère raisonnable de l'application de la loi fiscale faite par le contribuable. L'application d'une pénalité minimale de 25 pour cent par l'administration fiscale accroît de façon notable les risques financiers pour les contribuables audacieux. Ce taux nous apparaît à prime abord élevé considérant les incertitudes entourant la loi fiscale et dans la mesure où le contribuable poursuit véritablement un objet autre que fiscal. L'exercice équitable et transparent par l'administration fiscale de son pouvoir discrétionnaire de réduire une pénalité atténue l'impact d'un taux de pénalité relativement élevé.

Nous croyons que les modalités d'application de la pénalité devraient être fixées dans la loi fiscale et que le taux de la pénalité devrait être moins élevé. De cette façon, les risques que l'administration fiscale l'applique strictement pour renforcer ses activités de perception et de vérification sont minimisés comparativement à une pénalité applicable selon un pouvoir discrétionnaire étendu. Une pénalité devrait s'appliquer selon que le contribuable cherche uniquement à réaliser un avantage fiscal ou que l'opération est clairement contraire aux objets de la loi fiscale. L'application d'une pénalité de manière subjective permettrait, par souci d'équité, de réduire la pénalité en fonction du degré d'expertise du contribuable en matière fiscale dans des circonstances où celui-ci est de bonne foi et ne possède pas l'expertise requise pour saisir toutes les subtilités des opinions de ses conseillers.

En parallèle aux analyses menées quant aux modalités de la RGAÉ, l'ensemble des mesures adoptées par l'administration fiscale axées sur la transparence dans son application permet aux différents intervenants de mieux gérer les risques inhérents aux planifications audacieuses. Ultimement, elle doit développer une approche cohérente, impartiale, ponctuelle et transparente face aux litiges en matière de planifications audacieuses conformément au principe d'équité et de prévisibilité dans l'application de la loi¹²³. L'augmentation du nombre de vérificateurs et de

¹²³ Pour un sommaire des constats et conclusions rendus par l'administration fiscale en matière de litige fiscal, voir IGT, *ATO Management of Litigation*, *supra* note 61 dans « Chapter 2: Overview, Summary and Key Recommendations » aux pages 3-15.

l'efficacité des procédures de vérification peut réduire la période d'incertitude de la situation fiscale des contribuables.

À la lumière de notre étude portant sur la RGAÉ, nous constatons que la stratégie de l'administration fiscale australienne en matière de planifications audacieuses tend vers l'adoption d'outils situés dans chacune de ses sphères d'intervention, applicables à l'égard tant des contribuables que des conseillers fiscaux. Nous nous interrogeons sur la responsabilité des conseillers fiscaux à l'égard de l'État en matière de planifications fiscales audacieuses dans le cadre d'un régime d'autocotisation. L'application de ces mesures par l'administration fiscale au cours des prochaines années pourrait jeter un éclairage sur la manière de concilier équitablement les devoirs des conseillers fiscaux envers leurs clients et la protection de l'intégrité du régime fiscal.

Au-delà des modalités de la RGAÉ et de son application par les différents intervenants, son efficacité dépend de celui de l'administration fiscale dans la cueillette de renseignements sur les opérations audacieuses réalisées par les contribuables tant en Australie qu'à l'étranger. Au cours de l'année 2005-2006, l'administration fiscale australienne a communiqué des renseignements à 42 pays et en a obtenu de 21 pays. Ces échanges ont eu lieu en vertu d'ententes visant à freiner les planifications fiscales audacieuses¹²⁴. C'est dans le futur que nous pourrons observer si l'Australie réussit à renforcer ses outils axés sur le dépistage des planifications audacieuses et leurs participants à l'instar du Royaume-Uni et des États-Unis. L'avenir nous apprendra quel succès les groupes d'intervenants en Australie auront eu à délimiter l'admissible de l'inadmissible en planification fiscale sans indûment réduire ni la perception des impôts par l'État ni le privilège des contribuables de mener leurs entreprises dans une économie de marché à l'échelle mondiale.

¹²⁴ Voir ATO, *Annual Report 2005-2006*, *supra* note 7.

Bibliographie

Législation et réglementation

Lois de l'Australie

Acts Interpretation Act 1901 (Cth.).

Income Tax Assessment Act 1936 (Cth.).

Income Tax Assessment Act 1997 (Cth.).

Taxation Administration Act 1953 (Cth.).

Notes explicatives

Australia, Commonwealth, House of Representatives. Explanatory Memorandum, *Income Tax Laws Amendment Bill (No. 2), 1981 Income Tax Law Amendment Act (No. 2) 1981*.

Australia, Commonwealth, House of Representatives. Revised Explanatory Memorandum (REPS), *A New Tax System (Tax Administration) Bill (No. 2) 2000, A New Tax System (Tax Administration) Act (No. 2) 2000*, (30 June 2000).

Australia, Commonwealth, House of Representatives. Explanatory Memorandum, *Taxation Laws Amendment (Self Assessment) Bill, 1992 Taxation Laws Amendment (Self Assessment) Act 1992*.

Australia, Commonwealth, House of Representatives. Explanatory Memorandum, *Tax Laws Amendment (2006 Measures No. 1) Bill 2006, Tax Laws Amendment (2006 Measures No 1) Act 2006*.

Projets de loi

Australia, Commonwealth Treasury. *Exposure Draft Tax Agent Services Bill, Related Regulations and Explanatory Material* (7 mai 2007).

Australia, Commonwealth Treasury. Draft Explanatory Memorandums, *Tax Laws Amendment (Tax Agent Services) Bill 2007, Exposure Draft* (7 mai 2007).

Australia, Minister for Revenue. « New Tax Practitioners Regime », n° 016 (9 mai 2006).

Jurisprudence

CPH Property Pty Ltd & Ors v. FC of T (1998), 98 A.T.C. 4983 (F.C.A.).

Cumins v. FC of T (2007), 2007 A.T.C. 4303 (F.C.F.C.A.), [2007] FCAFC 21.

Cumins v. FC of T (2006), 2006 A.T.C. 4084, [2006] FCA 43.

Eastern Nitrogen Ltd. v. FC of T (2001), 2001 A.T.C. 4164 (F.C.A.F.C.), [2001] FCA 366.

FC of T v. Dalco (1990), 90 A.T.C. 4088 (H.C.A.).

FC of T v. Consolidated Press Holdings Ltd & Anor; CPH Property Pty Ltd v. FC of T (2001), 2001 A.T.C. 4343, [2001] HCA 32.

FC of T v. Hart & Anor (2004), 2004 A.T.C. 4599, [2004] HCA 26.

FC of T v. Sleight (2004), 2004 A.T.C. 4477, [2004] FCAFC 94.

FC of T v. Spotless Services Ltd & Anor (1996), 96 A.T.C. 5201 (H.C.A.).

Macquarie Finance Limited v. FC of T (2005), 2005 A.T.C. 4829 (F.C.A.F.C.), [2005] FCAFC 205.

Pridecraft Pty Ltd v. FC of T; FC of T v. Spotlight Stores Pty Ltd (2004), 2005 A.T.C. 4001 (F.C.A.F.C.), [2005] FCAFC 339.

Rio Tinto Ltd v. Federal Commissioner of Taxation, [2004] FCA 335.

Spotlight Stores Pty Ltd & Anor v. FC of T (2004), 2004 A.T.C. 4674 (F.C.A.), [2004] FCA 650.

Starr & Anor v. FC of T (2007), 2007 A.T.C. 4080 (F.C.A.), [2007] FCA 23.

Starr & Anor v. FC of T (2005), 2005 A.T.C. 2285 (A.A.T.), [2005] AATA 797.

Vincent v. FC of T (2002), 2002 A.T.C. 4742 (F.C.A.F.C.), [2002] FCAFC 291.

Walstern Pty Ltd v. FC of T (2003), 2003 A.T.C. 5076 (F.C.A.), [2003] FCA 1428.

Doctrine

Monographies

Taylor, John. *Beyond 4100: A Report on Measures to Combat Rising Compliance Costs Through Reducing Tax Complexity* (Australia: Taxation Institute of Australia, mai 2006).

Publications gouvernementales

Australia, Australian Taxation Office. *Peter Cumins v. Commissioner of Taxation*, Decision Impact Statement, Reference No. WAD53 of 2006 (28 mai 2007).

Australia, Australian National Audit Office. *The Australian Taxation Office's Management of its Relationship with Tax Practitioners: Follow-up Audit*, Audit Report No. 30, 2006-2007 Performance Audit (14 mars 2007).

Australia, Australian National Audit Office. *The Australian Taxation Office's Management of Aggressive Tax Planning*, Audit Report No. 23, 2003-2004 Performance Audit (29 janvier 2004).

Australia, Australian Taxation Office. *Commissioner of Taxation Annual Report 2005-2006*, NAT 0995-10.2006 (Canberra: Australian Tax Office, octobre 2006).

Australia, Australian Taxation Office. *Commissioner of Taxation Annual Report 2005-2006* (Canberra: Australian Taxation Office, octobre 2006).

Australia, Australian Taxation Office. *Updated Compliance Program 2005-2006*, NAT 7769-10.2005 (Canberra: Australian Taxation Office, août 2005, mis à jour le 13 octobre 2005).

Australia, Commonwealth Treasury. *Review of Discretions in the Income Tax Laws Discussion Paper* (Canberra: Commonwealth, 21 juin 2007).

Australia, Commonwealth Treasury. *Treasury's Consultation Process on Announced Tax Measures as at 30 June 2007* (30 juin 2007).

Australia, Commonwealth Treasury. *Treasury's Consultation Process on Announced Tax Measures as at 28 February 2007* (28 février 2007).

Australia, Commonwealth Treasury. *Report on Aspects of Income Tax Self-Assessment*, (Canberra: Commonwealth of Australia, août 2004).

Australia, Commonwealth Treasury. *2003-2004 Budget Paper No. 1* (Canberra: Commonwealth, 13 mai 2003).

Australia, Commonwealth, Review of Business Taxation. *A Tax System Redesigned* (Canberra: Commonwealth of Australia, juillet 1999).

Australia, Inspector-General of Taxation. *Review of Tax Office Management of Part IVC Litigation*, Report to the Minister for Revenue and Assistant Treasury (Canberra: Commonwealth of Australia, 28 avril 2006).

Australia, Inspector-General of Taxation. *Review into the Tax Office's Administration of Penalties and Interest Arising from Active Compliance Activities*, Report to the Minister for Revenue and Assistant Treasurer (Canberra: Commonwealth of Australia, 18 mai 2005).

Documents administratifs

Australia, Australian Taxation Office. Draft Practice Statement, *Administration of Division 290 of Schedule 1 to the Taxation Administration Act 1953: Promotion and implementation of schemes (the promoter penalty laws) – application in relation to tax exploitation schemes*, PS LA 2007/x (15 mars 2007).

Australia, Australian Taxation Office. *Conduct of Tax Office Litigation in Courts and Tribunals*, PS LA 2007/12 (Canberra: Australian Taxation Office, 21 juin 2007).

Australia, Australian Taxation Office. *Guidelines for Settlement of Widely-Based Tax Disputes*, PS LA 2007/6 (21 février 2007).

Australia, Australian Taxation Office. *Management of Decisions of Courts and Tribunals*, PS LA 2007/2 (15 février 2007).

Australia, Australian Taxation Office. *Promoter Penalty Co-Design Subcommittee Minutes – 31 August 2006*.

Australia, Australian Taxation Office. *ROSA In Brief – Period of Review*, JS 5200-04-2006 (Canberra: Australian Taxation Office, avril 2006).

Australia, Australian Taxation Office. *ROSA In Brief – Part IVA*, JS 4861-04.2006 (Canberra: Australian Taxation Office, avril 2006).

Australia, Australian Taxation Office. PS LA 2006/2, *Administration of Shortfall Penalty for False and Misleading Statement* (6 mars 2006).

Australia, Australian Taxation Office. PS LA 2005/24, *Application of General Anti-Avoidance Rules* (13 décembre 2005).

Australia, Australian Taxation Office. *Part IVA: The General Anti-Avoidance Rule For Income Tax*, NAT 14331-12.2005 (Canberra: Australian Taxation Office, décembre 2005).

Australia, Australian Taxation Office. *ROSA in Brief-Penalties*, JS 3563–09.2005 (Canberra: Australian Tax Office, 19 septembre 2005).

Australia, Australian Taxation Office. TR 94/5, *Income Tax: Tax Shortfall Penalties: Reasonably Arguable* (6 janvier 1994).

Périodiques, congrès, colloques et revues

Bersten, Michael et McInerney, Daniel. « Why Does Part IVA Matter? » *PricewaterhouseCoopers' TaxTalk* (octobre 2005) en ligne :
<<http://www.pwc.com/extweb/manissue.nsf/docid/105B82A208B3C3BBCA25709D0018B947>>.

Bersten, Michael. « Reasonably Arguable Position » *PricewaterhouseCoopers' TaxTalk* (juillet 2006) en ligne :
<<http://www.pwc.com/extweb/manissue.nsf/docid/431E850541D5BB7ECA2571A7001FDCE1>>.

Bersten, Michael. « Macquarie Finance – A Win For The ATO On Deductibility, but the Anti-Avoidance Rule Did Not Apply » *PricewaterhouseCoopers' TaxTalk* (octobre 2005) en ligne : <<http://www.pwc.com/extweb/manissue.nsf/docid/824F1998612233AECA25709D001B7BD6>>.

Carbone, Dominic et Tretola, John. « FCT v Hart: An Analysis of the Impact of the High Court Decision on the Application of Pt IVA » (2005) 34 *Austl. Tax Rev* 196.

Cashmere, Maurice. « Part IVA After Hart » (2004) 33 *Austl. Tax Rev* 131.

McManus, Jacqui et Warren, Neil. « The Case for Measuring Tax Gap » (2006) 4:1 *eJournal of Tax Research* 61.

Orow, Nabil. « Structured Finance and the Operation of General Anti-Avoidance Rules » (2004) 4 *British Tax Review* 410.

Pagone, G.T. « Part IVA: The General Anti-Avoidance Provisions in Australian Taxation Law » [2003] *MULR* 30.

Pagone, G.T. « Tax Planning or Tax Avoidance » (2000) 29 *Austl. Tax Rev* 100.

Tretola, John. « The Interpretation of Taxation Legislation by the Courts – A Reflection on the Views of Justice Graham Hill » (2006) 16 :1 *Revenue Law Journal* Article 5.

Wilson-Rogers, Nicole. « Coming Out of the Dark? The Uncertainties that Remain in Respect of Part IVA: How does Recent Tax Office Guidance Help? » (2006) 4:1 *eJournal of Tax Research* 25.