

NOTE DE RECHERCHE

Règle générale anti-évitement : La jurisprudence récente sur le critère de l'abus

No 2019/01

Rebecca Martel¹

29 août 2019



¹ Cette note de recherche reprend le contenu de l'essai de Rebecca Martel et a été dirigée par Lyne Latulippe et Éric Hamelin. Cette étudiante est récipiendaire d'une bourse d'excellence pour la transformation de son essai en note de recherche.

BOURSE D'EXCELLENCE POUR LA PRÉPARATION ET LA PUBLICATION D'UNE NOTE DE RECHERCHE

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques offre la possibilité aux étudiants et étudiantes sélectionnés d'obtenir une bourse pour souligner la qualité d'un essai, d'une part, et de permettre sa transformation en vue d'une publication sur le site de la Chaire, d'autre part, et sous la forme d'une note de recherche.

Rebecca Martel a reçu une bourse d'excellence de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques afin de transformer son essai en note de recherche.

L'auteure remercie la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques pour la bourse qui a rendu possible la réalisation de cette étude.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

École de gestion, Université de Sherbrooke

2500, boul. de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

819 821-8000, poste 63220

cffp.eg@usherbrooke.ca

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	1
1. CONTEXTE	3
1.1. Historique de l'évitement fiscal et de la RGAÉ	3
1.2. Mécanique de la RGAÉ.....	5
1.3. Jurisprudence sur la RGAÉ et le critère de l'abus	7
2. LES NOUVELLES DÉCISIONS DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE SUR LA RGAÉ	10
2.1. Gervais	10
2.2. Oxford Properties.....	10
2.3. Fiducie Financière Satoma	11
2.4. 1245989 Alberta Ltd. (Wild).....	11
2.5. Pomerleau	11
2.6. 594710 British Columbia Ltd.....	12
2.7. 2763478 Canada Inc.....	12
3. ANALYSE DU CRITÈRE DE L'ABUS	14
3.1. L'analyse textuelle vs textuelle, contextuelle et téléologique et l'argument de l'exclusion implicite	14
3.2. Abus de dispositions ou abus de la Loi lue dans son ensemble	16
3.3. L'artificialité	18
CONCLUSION	21
BIBLIOGRAPHIE	22

INTRODUCTION

L'évitement fiscal et les moyens pour y remédier sont un sujet d'actualité en fiscalité. En effet, l'évitement fiscal par les contribuables plus aisés fait régulièrement les manchettes². Dans un récent sondage fait par la Chaire en fiscalité et en finances publiques, 65 % des répondants trouvent que les gouvernements perdent beaucoup d'argent en raison de l'évitement ou de l'évasion fiscale³.

En réponse à l'opinion publique et à la perte de revenus découlant de l'évitement fiscal, le gouvernement fédéral a mis en place dans ses budgets 2017 et 2018 un plan pour « sévir contre l'évasion fiscale et lutter contre l'évitement fiscal »⁴. La règle générale anti-évitement (« RGAÉ »), une disposition méconnue de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁵, vise à donner un outil important aux autorités fiscales contre l'évitement fiscal.

Lorsque les autorités fiscales émettent un avis de cotisation dans lequel la RGAÉ est appliquée, le contribuable peut contester cette cotisation devant les tribunaux. En 2018, la Cour d'appel fédérale (« CAF »)⁶ a rendu pas moins de sept décisions sur l'application de cette disposition, et la RGAÉ a été appliquée dans six de celles-ci. Il reste encore plusieurs incertitudes par rapport aux critères permettant l'application de la RGAÉ, même si elle existe depuis maintenant 30 ans. Il est donc hautement pertinent de vérifier ce que ces nouvelles décisions amènent à la clarification des critères qui permettent l'application de la RGAÉ. Selon la *Loi de l'impôt sur le revenu* et l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*⁷ de la Cour suprême du Canada (« CSC »), trois conditions sont nécessaires à l'application de la RGAÉ : 1) la présence d'un avantage fiscal, 2) la présence d'une opération d'évitement et 3) le caractère abusif de l'opération. Le cœur du litige dans la jurisprudence portant sur la RGAÉ porte habituellement sur le troisième critère, soit celui de l'abus.

² Karl RETTINO-PRAZELLI, « Les Panama Papers ébranlent la planète », *Le Devoir*, 4 avril 2016, disponible à <<https://www.ledevoir.com/monde/ameriques/467197/panama-papers>>, Eleonore DERMY et Valentin BONTEMPS, de l'Agence France-Presse, « Des stratégies à la frontière de la légalité », *Le Devoir*, 7 novembre 2017, disponible à <<https://www.ledevoir.com/economie/512309/des-strategies-a-la-frontiere-de-la-legalite>>.

³ Antoine GENEST-GRÉGOIRE, Jean-Herman GUAY et Luc GODBOUT, « Entre fiscalité et gestion des fonds publics, mieux comprendre les attentes fiscales des Québécois », *Chaire en fiscalité et en finances publiques*, avril 2018, p.14, disponible à <<http://cftp.recherche.usherbrooke.ca/entre-fiscalite-et-gestion-fonds-publics/>>.

⁴ MINISTÈRE DES FINANCES DU CANADA, *Bâtir une classe moyenne forte : Budget 2017*, Chapitre 4 : Équité fiscale pour la classe moyenne, Ottawa, Ministère des Finances, 22 mars 2017, p. 230 et MINISTÈRE DES FINANCES DU CANADA, *Égalité + Croissance : Une classe moyenne forte*, Chapitre 1 : Croissance, Ottawa, Ministère des Finances, 27 février 2018, p. 76.

⁵ *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (« L.I.R. »), art. 245.

⁶ La CAF est la cour immédiatement inférieure à la Cour suprême du Canada.

⁷ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54 (« *Trustco* »).

Cette note de recherche met la RGAÉ en contexte, expliquant brièvement l'historique de l'évitement fiscal et de la RGAÉ, sa mécanique et un résumé de la jurisprudence s'y rattachant et plus particulièrement sur le critère de l'abus. Ensuite seront présentées les sept décisions de la CAF en 2018 sur la RGAÉ, soit les décisions *Gervais c. Canada*⁸, *Canada c. Oxford Properties Group Inc.*⁹, *Fiducie Financière Satoma c. Canada*¹⁰, *1245989 Alberta Ltd. v. Canada*¹¹, *Pomerleau c. Canada*¹², *Canada v. 594710 British Columbia Ltd*¹³ et *2763478 Canada Inc. c. Canada*¹⁴. Enfin, une analyse sera construite sur trois sujets pertinents à la détermination du critère de l'abus dans ces sept décisions, soit le type d'analyse utilisé pour trouver l'objet et l'esprit des dispositions, l'abus de dispositions versus l'abus de la loi dans son ensemble et l'artificialité. L'objectif de cette note de recherche est de présenter la RGAÉ à un public non-fiscaliste et de lui expliquer simplement comment les sept nouvelles décisions concluent à la détermination du critère de l'abus. L'analyse des décisions en question n'est donc pas exhaustive.

⁸ *Gervais c. Canada*, 2018 CAF 3 (« *Gervais CAF* »).

⁹ *Canada c. Oxford Properties Group Inc.*, 2018 CAF 30 (« *Oxford Properties CAF* »).

¹⁰ *Fiducie Financière Satoma c. Canada*, 2018 CAF 74 (« *Satoma CAF* »).

¹¹ *1245989 Alberta Ltd. v. Canada*, 2018 FCA 114 (« *Alberta CAF* »).

¹² *Pomerleau c. Canada*, 2018 CAF 129 (« *Pomerleau CAF* »).

¹³ *Canada v. 594710 British Columbia Ltd*, 2018 FCA 166 (« *British Columbia CAF* »).

¹⁴ *2763478 Canada Inc. c. Canada*, 2018 CAF 209 (« *1763478 Canada CAF* »).

1. CONTEXTE

1.1. Historique de l'évitement fiscal et de la RGAÉ

Bien que les médias attirent notre attention sur l'évitement fiscal moderne sophistiqué, les autorités fiscales luttent contre l'évitement fiscal depuis longtemps. De 1929 à 1932, au Royaume-Uni, le duc de Westminster utilisa un stratagème pour déduire les salaires de ses employés, tels que le salaire de son jardinier, de son revenu personnel¹⁵. L'appel par les autorités fiscales à la Court of Appeal of the House of Lords (l'équivalent de la Cour suprême du Canada au Royaume-Uni) a été refusé¹⁶. Le juge Lord Tomlin a déclaré : « Tout homme a le droit d'organiser, s'il le peut, ses affaires de manière à réduire l'impôt prévu par les lois appropriées. S'il y réussit, on ne peut le contraindre à payer un impôt plus élevé, même si le percepteur ou les autres contribuables d'apprécient guère leur ingéniosité¹⁷ ». Le droit des contribuables d'arranger leurs affaires afin de réduire leurs impôts est maintenant connu sous le nom du « principe du duc de Westminster ». En conséquence, après cette décision, un contribuable était seulement tenu de respecter la lettre de la loi fiscale, et non son esprit, son objet, ou l'intention du législateur. Ce principe, bien que développé par une cour britannique, est reconnu au Canada¹⁸.

Malgré l'existence de ce principe, les autorités fiscales ont continué de s'opposer à l'évitement fiscal en utilisant les moyens disponibles, notamment, au Canada, des lois spécifiques anti-évitement¹⁹. En 1984, dans l'arrêt *Stubart Investments Ltd. c. The Queen*²⁰, la CSC devait se prononcer sur une planification visant à transférer une entreprise profitable à une société comportant des pertes autres qu'en capital. Dans cette décision, elle a élaboré plusieurs règles d'interprétation de la *Loi de l'impôt sur le revenu*²¹. Elle a notamment rejeté le critère de substance économique, ou d'absence d'objet commercial, dans l'application d'une ancienne règle anti-évitement spécifique²². Une

¹⁵ *Commissioners of Inland Revenue c. Duke of Westminster*, [1936] A.C. 1, p. 497 (« Westminster »).

¹⁶ *Id.*, p. 520.

¹⁷ *Id.*, p. 520. La traduction est tirée de l'arrêt *Stubart Investments Ltd. c. The Queen*, [1984] 1 RCS 536, p.552.

¹⁸ Le principe du duc de Westminster est mentionné dans les arrêts *Trustco* et *Copthorne Holdings Ltd. v. Canada*, 2011 SCC 63 (« Copthorne ») de la CSC. Dans *Trustco*, on le mentionne dans l'explication des principes d'interprétation (par. 11) et on explique l'atténuation par la RGAÉ de ce principe (par. 13). Dans *Copthorne*, le principe du duc de Westminster est utilisé comme argument par le contribuable (par. 49) et le juge Rothstein souligne que ce principe limite la notion de l'abus (par. 65).

¹⁹ Trois anciennes règles spécifiques anti-évitement ont été remplacées par la RGAÉ. Elles consistent en l'ancien paragraphe 55(1) L.I.R., qui interdit les pertes en capital artificielles, l'ancien paragraphe 245(1), qui interdit la réduction artificielle ou injustifiée du revenu et l'ancien paragraphe 247(1) L.I.R., qui interdisait le dépouillement de surplus. Deen OLSEN, James R. WILSON et Brian J. ARNOLD, « A Look Back at the Legislative History of the GAAR », dans *The General Anti-Avoidance Rule: Past and Future (Cause for Celebration or Regret?)*, Toronto, Fondation canadienne de fiscalité, diapo 5.

²⁰ *Stubart Investments Ltd. c. The Queen*, [1984] 1 RCS 536 (« Stubart »).

²¹ *Id.*, p. 578.

²² *Id.*, p. 580. Cette ancienne règle anti-évitement spécifique était l'ancien paragraphe 245(1) L.I.R.

transaction pouvait, conséquemment, être permise même si elle était mise en place uniquement pour générer un avantage fiscal, telle qu'une déduction fiscale. Par la suite, les planificateurs fiscaux sont devenus plus agressifs dans leurs planifications, au point que cela se ressentait dans les revenus du gouvernement²³. À la lumière de l'inefficacité des règles spécifiques anti-évitement, et avec l'objectif de les remplacer, le ministre des Finances Michael H. Wilson a rétorqué avec l'inclusion d'une RGAÉ dans la publication du Livre blanc le 18 juin 1987²⁴. Cette première version de la RGAÉ contenait un critère de substance économique²⁵, qui fut ultimement remplacé par la présence d'un objet principal véritable (autre que fiscal), tel qu'expliqué dans la prochaine section. Spécifiquement, le critère de l'abus a été ajouté avec l'objectif de distinguer entre les planifications fiscales acceptables et inacceptables²⁶. Tel que noté par Chantal Jacquier et Jean-Pierre Vidal, la RGAÉ ne fut pas immédiatement appliquée par les autorités fiscales; elle a été longtemps considérée comme une « épée de Damoclès » visant à prévenir l'évitement fiscal²⁷. Malgré l'adoption de la RGAÉ, la primauté des effets juridiques des opérations sur leur réalité économique élaborée par l'arrêt *Stuart*, ainsi que le droit d'arranger ses affaires pour payer le moins d'impôt possible du duc de Westminster, a été confirmée par trois décisions subséquentes de la CSC de 1994 à 2001²⁸. Ce ne sera qu'en 2005 que la CSC énoncera des lignes directrices à l'application de la RGAÉ, dans l'arrêt *Trustco*.

Il est également à savoir qu'un Comité RGAÉ a été établi par l'Agence du revenu du Canada (ARC) en 1988 afin d'assurer une application uniforme et équitable de la RGAÉ²⁹. Présentement, le Comité RGAÉ inclut des représentants du Département de finance, du Département de justice et de trois différentes directions de l'ARC³⁰. Selon l'ARC, les vérificateurs considérant l'application de la RGAÉ

²³ Brian J. ARNOLD et James R. WILSON, « The General Anti-Avoidance Rule – Part 1 », (1988), vol. 36, n°4, Canadian Tax Journal 829-887, p. 838.

²⁴ DEPARTMENT OF FINANCE, *The White Paper : Tax Reform 1987*, Ottawa, p. 57, tel que cité dans B. J. ARNOLD et J. R. WILSON, « The General Anti-Avoidance Rule – Part 1 », précité, note 23, p. 839.

²⁵ J. ARNOLD et J. R. WILSON, « The General Anti-Avoidance Rule – Part 1 », précité, note 23, p. 839.

²⁶ Brian ARNOLD, Deen OLSEN et James R. WILSON, « A Look Back at the Legislative History of the GAAR », dans *The General Anti-Avoidance Rule: Past and Future (Cause for Celebration or Regret?)*, Toronto, Fondation Canadienne de fiscalité, 2019.

²⁷ Chantal JACQUIER et Jean-Pierre VIDAL, « Chapitre 5 : Interprétation de la législation fiscale », dans Jean-Pierre VIDAL avec la collab. de Marie-Pierre ALLARD, Marwah RIZQY et Julie ROBSON, dir., *Introduction à la fiscalité internationale au Canada*, 6^e éd., Toronto, Carswell, 2017, p.5.27.

²⁸ Ces trois décisions sont *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312, *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622 et *Singleton c. Canada*, [2001] 2 R.C.S. 1046. Selon Chantal Jacquier et Jean-Pierre Vidal, ce courant de jurisprudence contraste avec l'arrêt *Bronfman Trust c. La Reine*, [1987] 1 R.C.S. 32, où le juge Dickson a tenu compte de la véritable nature commerciale et pratique des opérations du contribuable. C. JACQUIER et J.-P. VIDAL, « Chapitre 5 : Interprétation de la législation fiscale », précité, note 27, p.5.25-5.26.

²⁹ Brian ERNEWEIN, Natalie GOULARD, Suzanne SAYDEH et Wayne ADAMS, « How the Government Has Dealt with the GAAR », dans *The General Anti-Avoidance Rule: Past and Future (Cause for Celebration or Regret?)*, Toronto, Fondation Canadienne de fiscalité, 2019.

³⁰ *Id.*

à une planification vont d'abord demander l'avis du « Abusive Tax Avoidance Division » de la Direction du secteur international et des grandes entreprises de l'ARC sur l'application de la RGAÉ. Si l'application de la RGAÉ n'a pas été considérée antérieurement à une planification semblable, l'« Abusive Tax Avoidance Division » va alors demander l'avis du Comité RGAÉ³¹. Si le Comité RGAÉ recommande l'application de la RGAÉ, un avis de cotisation appliquant la RGAÉ sera remis au contribuable. Si le contribuable fait parvenir au vérificateur son opinion écrite sur l'application de la RGAÉ, cet avis sera toujours partagé avec le Comité RGAÉ³².

1.2. Mécanique de la RGAÉ

Pour comprendre le fonctionnement de la RGAÉ, il faut tout d'abord savoir que l'évasion fiscale et l'évitement fiscal ne sont pas identiques. L'évasion fiscale consiste en le non-respect des lois fiscales. Par exemple, ne pas déclarer des revenus est de l'évasion fiscale. En contraste, l'évitement fiscal est l'utilisation de stratégies fiscales agressives à la limite de la légalité qui, souvent, exploitent des failles dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Typiquement, un contribuable effectuant de l'évitement fiscal va respecter la lettre de la loi, mais pas son esprit, son objet ou l'intention du législateur. Certaines utilisations d'une société incorporée dans un paradis fiscal en sont de bons exemples.

Tel que dit précédemment, la RGAÉ est une disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui vise à donner un outil important aux autorités fiscales contre l'évitement fiscal³³. En effet, la RGAÉ peut être appliquée par les autorités fiscales lorsqu'une planification fiscale respecte la lettre de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais n'en respecte pas l'esprit. En conséquence, lorsqu'une entreprise arrive à faire une planification agressive qui réduit en totalité ou presque ses impôts à payer de manière abusive, alors qu'elle fait des profits (qui seraient normalement imposés), les autorités fiscales peuvent appliquer la RGAÉ afin de calculer les impôts de la société de façon raisonnable³⁴, généralement sans prendre en compte sa planification fiscale. Lorsque les contribuables créent des planifications fiscales élaborées pour échapper à l'impôt, c'est un moyen pour les autorités fiscales de passer outre ces planifications et de récupérer la charge d'impôt prévue aux contribuables qui tentent d'y échapper.

Les notes explicatives de 1988 du Département de finance accompagnant la RGAÉ énoncent que son objectif est de prévenir l'évitement fiscal (sans nuire aux planifications fiscales légitimes) et d'établir un équilibre entre la protection de l'assiette fiscale et le besoin de prévisibilité des

³¹ « CRA Roundtable – Question 7 », 68^e *Conférence annuelle*, Fondation canadienne de fiscalité, Calgary, 2016.

³² B. ERNEWEIN, N. GOULARD, S. SAYDEH et W. ADAMS, « How the Government Has Dealt with the GAAR », précité, note 29.

³³ L'équivalent au provincial de la RGAÉ du fédéral se trouve à l'article 1079.10 de la *Loi sur les impôts*, RLRQ, c. I-3 (« L.I. »).

³⁴ 245(2) L.I.R.

contribuables³⁵. En effet, il est important de garder une certaine stabilité dans les lois fiscales des gouvernements afin de permettre aux entreprises de planifier leurs affaires et de suivre les règles fiscales plus facilement. L'objectif original de contrecarrer l'évitement fiscal artificiel, présent dans le Livre blanc, fut donc abandonné³⁶.

Tel que repris dans l'arrêt *Trustco*, trois conditions sont nécessaires à l'application de la RGAÉ : 1) la présence d'un avantage fiscal, 2) la présence d'une opération d'évitement et 3) le caractère abusif de l'opération³⁷.

- 1) Un avantage fiscal est, en général, une réduction, un évitement ou un report d'impôt ou une augmentation d'un remboursement d'impôt³⁸.
- 2) Selon la *Loi de l'impôt sur le revenu*, une opération d'évitement est une opération, ou une opération faisant partie d'une série d'opérations, dont découle l'avantage fiscal, sauf s'il est « [...] raisonnable de considérer que l'opération est principalement effectuée pour des objets véritables [...] »³⁹ (c'est-à-dire non fiscaux.) Par exemple, une planification fiscale dont toutes les opérations ont pour objectif principal la transmission familiale d'une entreprise n'est pas visée par la RGAÉ.
- 3) Troisièmement, le critère de l'abus est satisfait s'il est raisonnable de considérer que l'opération d'évitement entraînerait un abus dans l'application des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou d'une autre loi pertinente, ou dans l'application des dispositions lues dans leur ensemble⁴⁰.

Le contribuable a le fardeau de démontrer que les deux premières conditions, soit l'avantage fiscal et l'opération d'évitement, sont absentes, alors que le ministre a le fardeau de preuve pour démontrer la présence du troisième critère, soit celui de l'abus⁴¹. Dans le cas où ces trois conditions sont remplies, le ministre a l'obligation de calculer les impôts du contribuable de façon « raisonnable »⁴², c'est-à-dire en supprimant l'avantage fiscal qui découle de l'opération

³⁵ *An Act to Amend the Income Tax Act, the Canada Pension Plan, the Unemployment Insurance Act, 1971, the Federal-Province Fiscal Arrangements and Federal Post-Secondary Education and Health Contributions Act, 1977, and Certain Related Acts*, S.C. 1988, ch. 55, tel que cité par Brian J. ARNOLD et James R. WILSON, « The General Anti-Avoidance Rule – Part 2 », (1988), vol. 36, n°5, *Canadian Tax Journal* 1123-1185, p. 1153.

³⁶ B. J. ARNOLD et J. R. WILSON, « The General Anti-Avoidance Rule – Part 2 », précité, note 35, p. 1154.

³⁷ *Trustco*, précité, note 7, par. 17.

³⁸ 245(1) L.I.R.

³⁹ 245(3) L.I.R.

⁴⁰ 245(4) L.I.R.

⁴¹ Daniel SANDLER, « The Minister's Burden Under GAAR », (2006), vol. 54, n°1, *Canadian Tax Journal* 3-22, p. 3.

⁴² 245(2) L.I.R.

d'évitement⁴³. Il est à noter que la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne prévoit aucune pénalité spécifique à la RGAÉ, contrairement à la loi provinciale⁴⁴.

1.3. Jurisprudence sur la RGAÉ et le critère de l'abus

Il existe quatre sources de droit fiscal au Canada : d'abord la législation, ensuite la jurisprudence, puis les positions administratives, et enfin la doctrine⁴⁵. La législation fiscale fédérale au Canada contient notamment la *Loi de l'impôt sur le revenu* et ses règlements. La jurisprudence est l'ensemble des décisions rendues par les cours du Canada. Les positions administratives sont les opinions exprimées par les autorités fiscales, telles que l'ARC. La doctrine, quant à elle, consiste en les textes d'analyse écrits par des auteurs indépendants. Les lois et la jurisprudence sont des sources primaires de droit fiscal, la jurisprudence étant la deuxième autorité après les lois⁴⁶. Les décisions rendues par les cours en matière fiscale sont donc très importantes dans l'interprétation des lois fiscales⁴⁷.

Dans l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, trois tribunaux ont la juridiction de rendre des décisions en matière fiscale. La contestation d'un contribuable par rapport à une cotisation fiscale est d'abord entendue par la Cour canadienne d'impôt(CCI). Les appels de ces décisions peuvent ensuite être entendus par la CAF. Si une des parties est insatisfaite d'une décision de la CAF, elle a comme dernière option de faire une demande d'appel à la CSC. Une demande d'appel peut être refusée par la CSC, mais pas par la CAF ou la CCI⁴⁸. Il est à savoir qu'en droit fiscal au Canada, les juges sont soumis, en pratique, à une quasi-obligation d'appliquer les règles d'interprétation établies par les tribunaux supérieurs dans la hiérarchie juridique⁴⁹. En conséquence, les juges de la CAF et de la CCI respectent les règles d'interprétation de la RGAÉ établies par les juges de la CSC.

⁴³ 245(5) L.I.R.

⁴⁴ L'article 1079.13.1 L.I. prévoit une pénalité de 50 % du montant de l'avantage fiscal refusé. Toutefois, la pénalité « ne s'applique pas lorsque la personne a produit une déclaration de renseignements à l'égard de l'opération, ou de la série d'opérations qui comprend cette opération, conformément à l'un des articles 1079.8.5 à 1079.8.7 » (notre soulignement). En effet, la *Loi sur les impôts* contient un régime de divulgation obligatoire et préventive à être faite auprès de Revenu Québec dans certaines circonstances. Si celle-ci a été faite, il n'y aura pas de pénalité à l'application de la RGAÉ. REVENU QUÉBEC, Bulletin d'information 2019-5, « Mesures visant à protéger l'intégrité et l'équité du régime fiscal québécois », 17 mai 2019.

⁴⁵ Marie-Pierre ALLARD, *La recherche en fiscalité canadienne*, 4^e éd., Toronto, Carswell de Thompson Reuters, 2014, p.3.

⁴⁶ *Id.*, p.3.

⁴⁷ *Id.*, p.74.

⁴⁸ À noter toutefois qu'il existe seulement un droit d'appel limité aux décisions rendues en procédure informelle à la CCI. Seules les décisions issues d'une procédure générale à la CCI ont un droit d'appel de plein droit à la CAF. M.-P. ALLARD, *La recherche en fiscalité canadienne*, précité, note 45, p.91.

⁴⁹ M.-P. ALLARD, *La recherche en fiscalité canadienne*, précité, note 45, p.71-72.

Tel que vu à la section 2.1, la RGAÉ existe depuis 1988. Neuf ans se sont écoulés avant qu'une première cause ne soit entendue à la CCI⁵⁰. Quelques années plus tard, en 2001, une cause a été entendue par la CAF, soit la cause *OSFC Holding Ltd. c. Canada*⁵¹. Le juge Rothstein y a proposé un premier cadre d'analyse pour la RGAÉ. La CSC a rendu deux premiers jugements en 2005, écrits par les juges McLachlin et Major, confirmant quel devait être le cadre d'analyse utilisé dans l'application de la RGAÉ, soit les jugements *Trustco* et *Mathew c. Canada*⁵². Deux autres jugements de la CSC ont été rendus par la suite, soit *Lipson c. Canada*⁵³ et *Copthorne Holdings Ltd. v. Canada*⁵⁴. La CSC a appliqué la RGAÉ dans trois décisions sur quatre, soit dans *Mathew*, *Lipson* et *Copthorne*. De 1988 à 2017, la CAF, quant à elle, a appliqué la RGAÉ dans six décisions sur dix-neuf au total⁵⁵. Bien qu'il n'y ait pas eu de nouvelles décisions de la CSC depuis 2011, 2018 a été une année record en nombre de décisions de la CAF sur l'application de la RGAÉ. En effet, au cours de cette année, sept décisions ont été rendues par la CAF sur l'application de la RGAÉ, et la RGAÉ a été appliquée dans six d'entre elles. Il est possible de constater un revers de la tendance de la CAF en matière d'application de la RGAÉ. En effet, avant 2018, deux tiers des décisions rejetaient l'application de la RGAÉ, alors qu'en 2018, la RGAÉ a été appliquée à six décisions sur sept. Il est donc hautement pertinent d'analyser ce que cette nouvelle jurisprudence amène au cadre d'analyse de la RGAÉ, particulièrement au critère de l'abus.

En 1988, le fiscaliste Brian Arnold avait prévu que le critère de l'abus pourrait nuire à l'efficacité de la RGAÉ⁵⁶. En effet, les deux premiers critères pour l'application de la RGAÉ, soit la présence d'un avantage fiscal et d'une opération d'évitement, sont parfois même concédés par le contribuable sans argumentation. Par exemple, dans les sept décisions analysées dans cette note de recherche, ce fut le cas dans *Alberta CAF*⁵⁷ et *Pomerleau CAF*⁵⁸. L'application de la RGAÉ a rarement été rejetée par une cour en raison de l'absence d'un avantage fiscal. Ce fut le cas notamment dans les décisions *Alberta CAF*⁵⁹ (analysée dans cette note de recherche) et *Univar Canada Ltd. c. La Reine*⁶⁰.

⁵⁰ Ce fut le jugement *McNichol v. The Queen*, [1997] 2 C.T.C. 2088 (C.C.I.).

⁵¹ *OSFC Holding Ltd. c. Canada*, 2001 CAF 260 (« *OSFC* »).

⁵² *Trustco et Mathew c. Canada*, 2005 CSC 55 (« *Mathew* »).

⁵³ *Lipson c. Canada*, 2009 CSC 1 (« *Lipson* »).

⁵⁴ *Copthorne Holdings Ltd. v. Canada*, 2011 SCC 63 (« *Copthorne* »).

⁵⁵ La RGAÉ a été appliquée dans les décisions suivantes de la CAF de 1988 à 2017 : *OSFC*, précité, note 51, *Water's Edge Village Estates (Phase II) Ltd. c. Canada*, 2002 CAF 291 (« *Water's Edge* »), *MacKay c. Canada*, 2008 CAF 105, *Triad Gestco Ltd. c. Canada*, 2012 CAF 258 (« *Triad Gestco CAF* »), *1207192 Ontario Limited c. Canada*, 2012 CAF 259 (« *Ontario CAF* »), et *Canada v. Global Equity Fund Ltd.*, 2012 CAF 272 (« *Global Equity CAF* »).

⁵⁶ J. ARNOLD et J. R. WILSON, « The General Anti-Avoidance Rule – Part 2 », précité, note 35, p. 1179.

⁵⁷ *Alberta CAF*, précité, note 11, par.2.

⁵⁸ *Pomerleau CAF*, précité, note 12, par. 23 et 33-42.

⁵⁹ *Alberta CAF*, précité, note 11, par. 39.

⁶⁰ *Univar Canada Ltd. c. La Reine*, 2005 CCI 723, par. 47.

Pareillement, de moins en moins de contribuables ont gain de cause en matière de RGAÉ en raison de l'absence d'une opération d'évitement⁶¹. En conséquence, depuis son instauration, le cœur du litige dans la jurisprudence portant sur la RGAÉ est habituellement de déterminer si le contribuable abuse de l'application de la loi.

L'arrêt *Trustco*, la première décision de la CSC sur l'application de la RGAÉ, a déterminé deux étapes pour vérifier la présence de l'abus dans une planification. Il faut d'abord analyser l'objet et l'esprit des dispositions conférant l'avantage fiscal utilisant la méthode d'interprétation textuelle, contextuelle et téléologique unifiée⁶². L'interprétation textuelle s'appuie sur le sens des mots utilisés par le législateur⁶³. L'analyse contextuelle est basée sur certains principes, tels que la présomption de cohérence des dispositions et des lois, et sur des éléments comme le contexte historique de l'élaboration d'une disposition⁶⁴. L'analyse téléologique consiste à rechercher l'intention du législateur dans une disposition⁶⁵. Cela peut être fait en s'appuyant, par exemple, sur des documents tels que les notes explicatives du Ministère des Finances⁶⁶. La première étape pour vérifier la présence de l'abus consiste donc en l'analyse du texte, du contexte et de l'intention du législateur pour déterminer l'objet et l'esprit des dispositions conférant l'avantage fiscal. La deuxième étape élaborée par l'arrêt *Trustco* pour vérifier la présence de l'abus est d'examiner les faits du cas pour vérifier si l'opération d'évitement contrecarre l'objet ou l'esprit des dispositions en cause⁶⁷.

L'arrêt *Copthorne* en 2011 a également apporté quelques précisions à l'application du critère de l'abus. En particulier, le juge Rothstein a amené une distinction à la méthode d'interprétation textuelle, contextuelle et téléologique appliquée dans la détermination du critère de l'abus. Dans l'application du critère de l'abus, cette méthode d'interprétation doit être utilisée pour déterminer l'objet, l'esprit et la raison d'être des dispositions, plutôt que le sens des mots des dispositions⁶⁸.

⁶¹ Dominic BÉDARD-LAPOINTE, « Considérations pratiques à l'application de la règle générale anti-évitement », *Congrès 2017*, Association de planification fiscale et financière, 4 octobre 2017, p. 5.

⁶² *Trustco*, précité, note 7, par. 55.

⁶³ C. JACQUIER et J.-P. VIDAL, « Chapitre 5 : Interprétation de la législation fiscale », précité, note 27, section 4.1.

⁶⁴ *Id.*, section 4.2 et 4.5.

⁶⁵ *Id.*, p.5/52.

⁶⁶ *Id.*, p.5/57 et section 4.5.

⁶⁷ *Trustco*, précité, note 7, par. 55.

⁶⁸ *Copthorne*, précité, note 54, par. 70.

2. LES NOUVELLES DÉCISIONS DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE SUR LA RGAÉ

Avant d'analyser l'application du critère de l'abus, résumons brièvement les faits des causes de la Cour d'appel fédérale (CAF) en 2018.

2.1. Gervais

La première décision de la CAF en 2018 portant sur la RGAÉ est la décision *Gervais CAF*. La RGAÉ a été appliquée à une série d'opérations qui avait pour résultat d'attribuer une partie du gain en capital de la vente de l'entreprise de M. Gervais à son épouse, Mme Gendron, et donc de profiter deux fois de la déduction pour gain en capital⁶⁹. Pour arriver à ces fins, la planification déclenchait de façon délibérée une règle d'attribution⁷⁰. Le juge Jorré de la CCI a appliqué la RGAÉ à cette planification⁷¹. Le juge Noël se dit d'accord avec la conclusion du juge Jorré de la CCI⁷², qui a soutenu que la planification donne lieu à un résultat qui va l'encontre de l'objet et de l'esprit de cette règle d'attribution⁷³. Le délai pour porter cette décision en appel à la CSC est expiré.

2.2. Oxford Properties

Dans la décision *Oxford Properties CAF*, la vente de trois biens immobiliers est structurée afin d'éviter de payer de l'impôt sur la vente de ceux-ci, en utilisant comme intermédiaire des sociétés de personnes dont le prix de base rajusté (« PBR ») des participations a été augmenté⁷⁴. Le juge de première instance, le juge D'Arcy, avait accueilli l'appel interjeté par Oxford Properties Group Inc⁷⁵. Le juge Noël de la CAF a accueilli en partie l'appel de la Couronne⁷⁶ et a conclu qu'il y avait effectivement abus de plusieurs dispositions⁷⁷ et que l'application de la RGAÉ était justifiée⁷⁸. La demande d'appel à la CSC par Oxford Properties Group Inc. a été refusée le 13 décembre 2018⁷⁹.

⁶⁹ *Gervais CAF*, précité, note 8, par. 13.

⁷⁰ La règle d'attribution en question est le paragraphe 74.2(1) L.I.R.

⁷¹ *Gervais c. La Reine*, 2016 CCI 180, par. 143.

⁷² *Gervais CAF*, précité, note 8, par. 45 et par. 53.

⁷³ *Gervais c. La Reine*, 2016 CCI 180, par. 135 (« *Gervais CCI* »). Le juge Noël conclut également que l'opération d'évitement contrecarre l'objet et l'esprit du paragraphe 73(1) L.I.R. *Gervais CAF*, précité, note 8, par. 45.

⁷⁴ *Oxford Properties CAF*, précité, note 9, par. 10.

⁷⁵ *Oxford Properties Group Inc. c. La Reine*, 2016 CCI 204 (« *Oxford Properties CCI* »).

⁷⁶ *Oxford Properties CAF*, précité, note 9, par. 123.

⁷⁷ *Id.*, par. 112. Le juge Noël a conclu qu'il y avait abus de l'alinéa 100(1)b) L.I.R., du sous-alinéa 88(1)c)(iii) L.I.R., de l'alinéa 98(3)e) L.I.R., du paragraphe 97(2) L.I.R. et du paragraphe 97(4) L.I.R.

⁷⁸ *Oxford Properties CAF*, précité, note 9, par. 122-123.

⁷⁹ COUR SUPRÊME DU CANADA, Registre 38049, *Groupe Immobilier Oxford Inc. c. Sa Majesté la Reine*, disponible à <<https://www.scc-csc.ca/case-dossier/info/dock-regi-fra.aspx?cas=38049>>.

2.3. Fiducie Financière Satoma

Dans la troisième décision de la CAF en 2018 sur le sujet, la RGAÉ a été appliquée dans la décision *Satoma CAF*, qui déclenchait de façon délibérée une règle d'attribution afin d'attribuer des revenus normalement imposables à une société à la fois bénéficiaire et constituante de la fiducie⁸⁰. En raison d'une planification ingénieuse, la Fiducie financière Satoma était libre de verser ses fonds à n'importe lequel de ses bénéficiaires, (notamment, les membres de la famille Pilon), sans que quiconque ait à payer de l'impôt sur ces sommes⁸¹. La juge Lamarre de la CCI avait originalement appliqué la RGAÉ dans cette affaire⁸². Le juge Noël a également rejeté l'appel de la Fiducie Satoma⁸³, en concluant à la présence d'avantage fiscal, d'opération d'évitement et d'abus⁸⁴. L'appel de la Fiducie Satoma à la CSC a été refusé le 28 mars 2019⁸⁵.

2.4. 1245989 Alberta Ltd. (Wild)

La décision *Alberta CAF* est la seule parmi les sept décisions discutées où la RGAÉ n'a pas été appliquée. En transférant des biens entre des sociétés et en effectuant plusieurs échanges d'actions, M. Wild avait réussi à se placer en position de pouvoir retirer d'importantes sommes de sa société sans impôts⁸⁶, bien qu'il ne l'eût pas encore fait. La juge Lyons de la CCI avait conclu que la RGAÉ s'appliquait à cette planification⁸⁷. La juge Dawson de CAF, elle, a conclu qu'il ne pouvait y avoir d'abus dans cette planification parce qu'il n'y avait pas eu de réalisation de l'avantage fiscal⁸⁸. Elle a toutefois noté que le ministre pouvait cotiser de nouveau M. Wild si celui-ci concrétise son avantage fiscal⁸⁹. Le délai pour porter cette cause en appel à la CSC est expiré.

2.5. Pomerleau

La RGAÉ a été appliquée dans la décision *Pomerleau CAF*, où M. Pomerleau a réussi à extraire d'une société, sans impact fiscal, un montant équivalent à la déduction pour gain en capital réclamée par

⁸⁰ En effet, puisqu'une société était à la fois bénéficiaire et constituante de la fiducie, le paragraphe 75(2) L.I.R. était déclenché. *Satoma CAF*, précité, note 10, par. 8.

⁸¹ *Satoma CAF*, précité, note 10, par. 17.

⁸² *Fiducie financière Satoma v. La Reine*, 2017 CCI 84 (« *Satoma CCI* »), par. 121 et 124.

⁸³ *Satoma CAF*, précité, note 10, par. 63.

⁸⁴ Le juge Noël a conclu que l'utilisation combinée des paragraphes 75(2) L.I.R. et 112(1) L.I.R. va à l'encontre de l'objet et de l'esprit du paragraphe 112(1) L.I.R. *Satoma CAF*, précité, note 10, par. 52.

⁸⁵ COUR SUPRÊME DU CANADA, Registre 38146, *Fiducie Financière Satoma c. Sa Majesté la Reine*, disponible à <<https://www.scc-csc.ca/case-dossier/info/dock-regi-fra.aspx?cas=38146>>.

⁸⁶ *Alberta CAF*, précité, note 12, par. 8. Et par. 30-31.

⁸⁷ *1245989 Alberta Ltd. v. The Queen*, 2017 TCC 51 (« *Alberta CCI* »), par. 105-106.

⁸⁸ *Alberta CAF*, précité, note 12, par. 39.

⁸⁹ *Id.*, par. 44.

sa mère et sa sœur⁹⁰. M. Pomerleau utilisait la déduction pour gain en capital pour retirer des sommes libres d'impôt de sa société, un type de planification qu'on appelle « dépouillement de surplus ». Le juge Favreau de la CCI avait originalement appliqué la RGAÉ en refusant l'appel du contribuable⁹¹. Le juge Noël s'est montré d'accord avec cette décision⁹². Le délai pour porter cette cause en appel à la CSC est expiré.

2.6. 594710 British Columbia Ltd.

Dans cette planification, quatre frères de la famille De Cotiis transfèrent les revenus imposables considérables de leur société de personnes à une société par actions comportant des pertes suffisantes pour éponger les revenus (« Nuinsco »), tout en rendant l'argent généré par la société de personnes disponible dans leurs quatre sociétés de gestion⁹³. Cette décision est particulière puisqu'elle vise les quatre sociétés « Partnercos », qui ont été acquises et dissoutes par Nuinsco, et les sociétés de gestion des quatre frères. Le juge Rossiter de la CCI avait déterminé que la RGAÉ ne s'appliquait à aucune de ces sociétés⁹⁴. Le juge Woods de la CAF a infirmé cette décision et a appliqué la RGAÉ aux huit sociétés en question⁹⁵. L'appel de la société à la CSC a été refusé le 21 février 2019⁹⁶.

2.7. 2763478 Canada Inc.

Lors de la vente de la société opérante Groupe AST (possédée indirectement par M. Jobin), l'appelante a réussi à créer une perte en capital fictive pour compenser le gain en capital considérable résultant de la vente, tout en rendant les fonds provenant de la vente accessibles à une nouvelle société dont le fils de M. Jobin est l'unique actionnaire⁹⁷. La RGAÉ avait été appliquée par le juge Paris de la CCI⁹⁸ en se fondant sur deux causes similaires de la CAF mettant également en

⁹⁰ *Pomerleau CAF*, précité, note 12, par. 14-17.

⁹¹ *Pomerleau c. La Reine*, 2016 CCI 228 (« *Pomerleau CCI* »), par. 91.

⁹² Le juge Noël a conclu que l'opération d'évitement « va à l'encontre de l'objet et de l'esprit de l'article 84.1 et, plus précisément, du sous-alinéa 84.1(2)a.1(ii) » *Pomerleau CAF*, précité, note 12, par. 83.

⁹³ *British Columbia CAF*, précité, note 13, par. 12-14.

⁹⁴ *594710 British Columbia Ltd c. La Reine*, 2016 CCI 288, par. 170.

⁹⁵ *British Columbia CAF*, précité, note 13, par. 128. Le juge Woods est d'avis que les paragraphes 96(1) L.I.R. et 103(1) L.I.R. ainsi que l'article 160 L.I.R. sont abusés dans cette planification. *British Columbia CAF*, précité, note 13, par. 71, 77 et 123.

⁹⁶ COUR SUPRÊME DU CANADA, Registre 38352, *594710 British Columbia Ltd. c. Sa Majesté la Reine*, disponible à <<https://www.scc-csc.ca/case-dossier/info/dock-regi-fra.aspx?cas=38352>>.

⁹⁷ *1763478 Canada CAF*, précité, note 14, par. 6-15.

⁹⁸ *2763478 Canada Inc. c. La Reine*, 2017 CCI 98 (« *2763478 Canada CCI* »), par. 60.

jeu des « pertes théoriques », soit *Triad Gestco Ltd. c. Canada*⁹⁹ et *1207192 Ontario Limited c. La Reine*¹⁰⁰. Cette décision a été confirmée par le juge Noël de la CAF, qui n'a pas trouvé d'erreur dans l'application du raisonnement de *Triad Gestco CAF* à cette planification¹⁰¹. Le délai pour porter cette cause en appel à la CSC est expiré.

⁹⁹ *Triad Gestco Ltd. c. Canada*, 2012 CAF 258 (« *Triad Gestco CAF* »).

¹⁰⁰ *1207192 Ontario Limited c. Canada*, 2012 CAF 259 (« *Ontario CAF* »).

¹⁰¹ *1763478 Canada CAF*, précité, note 14, par. 61. Le juge Noël a trouvé que la série d'évitement allait à l'encontre de l'objet et de l'esprit des alinéas 38b) L.I.R., 39(1)b) L.I.R. et 40(1)b) L.I.R.

3. ANALYSE DU CRITÈRE DE L'ABUS

3.1. L'analyse textuelle vs textuelle, contextuelle et téléologique et l'argument de l'exclusion implicite

L'arrêt *Trustco* a déterminé que l'interprétation des dispositions législatives, incluant la *Loi de l'impôt sur le revenu*, doit être « [...] fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble »¹⁰². Par contre, la CSC donne beaucoup de latitude aux cours inférieures par rapport à l'importance donnée au texte versus le contexte et l'intention du législateur dans la détermination de l'objet et l'esprit des dispositions dans l'analyse du critère de l'abus. Par exemple, les juges McLachlin et Major, dans l'arrêt *Trustco*, ont souligné que pour déterminer l'objet et l'esprit des dispositions en cause, dans la première étape pour vérifier la présence de l'abus, il faut aller « [...] au-delà du simple texte des dispositions [...] »¹⁰³. Par contre, ces mêmes juges insistent également sur l'importance du texte dans l'interprétation de dispositions fiscales¹⁰⁴. Dans l'arrêt *Copthorne*, le juge Rothstein a mis l'emphase sur la raison d'être des dispositions dans l'application de la RGAÉ, mais a laissé la porte ouverte à s'appuyer largement sur le texte des dispositions pour les interpréter¹⁰⁵.

L'importance donnée au texte dans l'interprétation des dispositions pour statuer sur le critère de l'abus a un effet majeur sur l'efficacité de la RGAÉ. En effet, lorsque l'ARC tente d'appliquer la RGAÉ à une planification, c'est généralement car la planification, à première vue, respecte le texte de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais pas son esprit ou son objet. En conséquence, si les juges choisissent de s'appuyer uniquement sur le texte des dispositions pour déterminer l'objet et l'esprit des dispositions, la RGAÉ s'appliquerait difficilement. Il est donc pertinent de vérifier à quel point les sept nouvelles jurisprudences de la CAF s'appuient sur le texte de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour déterminer l'objet et l'esprit des dispositions dans la détermination du critère de l'abus.

Dans les sept décisions discutées dans cette note de recherche, les juges Noël, Dawson et Woods ne se sont généralement pas limités au texte des dispositions pour déterminer l'objet et l'esprit des dispositions présumément abusées. Dans la décision Gervais, le juge Noël conclut que la planification est abusive, même si celle-ci est « [...] conforme au libellé des dispositions en cause [...] »¹⁰⁶. Dans la décision *Oxford Properties CAF*, le même juge refuse encore de s'appuyer uniquement sur le texte des dispositions, en citant un extrait de l'arrêt *Copthorne* (citant lui-même

¹⁰² *Trustco*, précité, note 7, par. 10.

¹⁰³ *Id.*, par. 47.

¹⁰⁴ *Id.*, par. 11.

¹⁰⁵ *Copthorne*, précité, note 54, par. 70.

¹⁰⁶ *Gervais CAF*, précité, note 8, par. 51.

OSFC), selon lequel s'en tenir au seul libellé des dispositions rendrait la RGAÉ inutile¹⁰⁷. Dans la décision *Satoma CAF*, pour déterminer la raison d'être des dispositions en cause, le juge Noël ne se base pas sur le texte des dispositions, mais fait plutôt référence au raisonnement dans l'arrêt *Lipson* de la CSC¹⁰⁸. Dans la décision *Alberta CCI*, la juge Lyons fait valoir que l'objectif de la RGAÉ est de refermer les failles dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹⁰⁹ et elle ne s'est pas limitée au texte de la disposition en cause pour déterminer l'objet, l'esprit et l'objectif de l'article en cause¹¹⁰. Dans la décision *British Columbia CAF*, la juge Woods détermine l'objet et l'esprit de trois dispositions, et s'appuie uniquement sur le texte de la disposition pour interpréter une seule d'entre elles¹¹¹. Dans la décision *1763478 Canada CAF*, le juge Noël s'est basé sur sa conclusion dans la cause similaire *Triad Gestco CAF*¹¹², qui ne se limitait pas au texte pour déterminer l'objet et l'esprit des dispositions en question¹¹³.

Les avocats de M. Pomerleau, quant à eux, ont tenté de s'appuyer sur un argument d'« exclusion implicite »¹¹⁴. L'argument de l'exclusion implicite repose sur une interprétation textuelle des dispositions. Cet argument, tel qu'expliqué dans l'arrêt *Copthorne*¹¹⁵, présume que le législateur a tout prévu ce qu'il désirait prévoir dans la rédaction de la loi, et que, en conséquence, des planifications n'allant pas à l'encontre du texte des dispositions ne sont pas abusives. Le juge Noël rejette catégoriquement cet argument des avocats de M. Pomerleau, en précisant que « [...] une analyse axée sur l'objet et l'esprit de l'article 84.1 démontre que cette disposition a une portée qui va au-delà de son texte »¹¹⁶.

En conclusion, dans les sept dernières décisions de la CAF sur la RGAÉ, les juges refusent généralement de s'appuyer uniquement sur le texte des dispositions pour déterminer leur objet et leur esprit dans le cadre de la RGAÉ, malgré l'ouverture de la CSC à ce sujet. Ils refusent également l'argument de l'exclusion implicite du contribuable, utilisé particulièrement par les avocats de M. Pomerleau.

¹⁰⁷ OSFC, précité, note 51, par. 63, tel que cité dans *Copthorne*, précité, note 54, par. 111, tel que cité dans *Oxford Properties CAF*, précité, note 9, par. 44.

¹⁰⁸ *Lipson*, précité, note 53, par. 42, tel que cité dans *Satoma CAF*, précité, note 10, par. 52.

¹⁰⁹ *Alberta CCI*, précité, note 87, par. 101.

¹¹⁰ *Id.*, par. 67-68. L'article en cause est l'article 84.1 L.I.R. La juge Dawson de la CAF ne s'est pas penchée sur le critère de l'abus après avoir déterminé qu'il n'y avait pas d'avantage fiscal dans la planification de M. Wild.

¹¹¹ *British Columbia CAF*, précité, note 13, par. 50-63 et 120.

¹¹² *1763478 Canada CAF*, précité, note 14, par. 62.

¹¹³ *Triad Gestco CAF*, précité, note 99, par. 50.

¹¹⁴ *Pomerleau CAF*, précité, note 12, par. 38.

¹¹⁵ Ruth SULLIVAN, *Sullivan on the Construction of Statutes*, 5^e éd., Markham, LexisNexis, 2008, p.244, tel que cité dans *Copthorne*, précité, note 54, par. 108.

¹¹⁶ *Pomerleau CAF*, précité, note 12, par. 75.

3.2. Abus de dispositions ou abus de la Loi lue dans son ensemble

La *Loi de l'impôt sur le revenu* précise que la RGAÉ ne s'applique qu'à l'opération dont il est raisonnable de considérer, selon le cas, qu'elle entraîne un abus dans l'application des dispositions d'une loi ou d'un autre texte pertinent (tel que les règlements afférents à la L.I.R.) ou un abus dans l'application de ces dispositions lues dans leur ensemble¹¹⁷. Malgré ce qu'en dit la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les juges McLachlin et Major, dans la décision *Trustco*, avancent l'avis qu'il est nécessaire que l'opération d'évitement abuse des dispositions spécifiques afin de pouvoir appliquer la RGAÉ¹¹⁸. En effet, ils énoncent également qu'il n'est pas du devoir des tribunaux de dégager des « politiques fiscales non fondées sur les dispositions de la Loi [...] pour passer outre aux dispositions précises de la Loi »¹¹⁹. Cette position s'explique par le partage des pouvoirs aux différentes branches du gouvernement : au fédéral, le Parlement a le rôle d'écrire les lois, et les tribunaux (le pouvoir judiciaire) ont celui de les interpréter. Il semble donc assez clair qu'après l'arrêt *Trustco*, il doit y avoir abus des dispositions spécifiques conférant l'avantage fiscal pour que la RGAÉ s'applique.

Dans le plus récent arrêt *Copthorne*, la CSC amène une nouvelle précision à ce sujet : lors de l'analyse de la présence du critère de l'abus, il est permis de faire ressortir une politique générale de la *Loi*, à la condition qu'elle s'appuie sur une interprétation textuelle, contextuelle et téléologique unifiée des dispositions en cause¹²⁰. Certains fiscalistes croient que des juridictions inférieures ont refusé tout court de s'appuyer sur une politique générale dans l'application de la RGAÉ, qu'elle soit ou non appuyée sur l'interprétation de dispositions spécifiques¹²¹. La Couronne semble avoir utilisé cet argument, basé sur l'abus des dispositions lues dans leur ensemble, seulement dans deux décisions de la CCI ayant été portées en appel à la CAF, soit les décisions *Triad Gestco Ltd. c. Canada*¹²² et *Canada v. MacDonald*¹²³. Bien que la Couronne est gagnante dans les deux cas, les juges de la CAF n'appuient pas leur analyse sur une notion d'abus des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans leur ensemble¹²⁴.

¹¹⁷ 245(4) L.I.R.

¹¹⁸ *Trustco*, précité, note 7, par. 39.

¹¹⁹ *Id.*, par. 41.

¹²⁰ *Copthorne*, précité, note 54, par. 118.

¹²¹ Brian J. ARNOLD, « Policy Forum : Some Thoughts on the Supreme Court's Approach to the determination of Abuse Under the General Anti-Avoidance Rule », (2014), vol. 62, n°1, *Canadian Tax Journal* 113-127, p.121 et Marc DARMO, et Olivier FOURNIER, « Recent Developments Regarding the Application of Subsection 245(4) », *2011 Conference Report*, Canadian Tax Foundation, p.37:1-33, p. 37:3.

¹²² *Triad Gestco Ltd. c. Canada*, 2012 CAF 258 (« *Triad Gestco CAF* »).

¹²³ *Canada v. MacDonald*, 2013 FCA 110 (« *MacDonald CAF* »).

¹²⁴ Dans *Triad Gestco CAF*, le juge Noël s'est basé sur le raisonnement du juge Paris dans la décision *1207192 Ontario Limited c. La Reine*, 2011 CCI 383 (« *Ontario CCI* »), qui porte sur une planification similaire à celle analysée par *Triad Gestco CCI* et CAF et conclut à l'abus d'une disposition spécifique. Dans *MacDonald CAF*, précité, note 123, Le juge Near a appliqué le paragraphe 84(2) L.I.R à la planification et ne s'est donc pas penché sur la question de la RGAÉ.

Dans les sept décisions analysées dans cet essai, la Couronne a tenté d'utiliser une seule fois un argument basé sur l'abus de la loi dans son ensemble, soit au niveau de la CCI dans la décision *Pomerleau c. La Reine*¹²⁵. Le juge Favreau de la CCI a appliqué la RGAÉ, mais sans mentionner l'abus de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans son ensemble. Il dit appliquer la RGAÉ en raison d'un évitement fiscal abusif d'une disposition spécifique¹²⁶. À la CAF, la Couronne adhère à la conclusion du juge Favreau¹²⁷ et semble abandonner l'argument de l'abus de la Loi lue dans son ensemble. Le juge Noël rejette l'appel du contribuable, appuyant le raisonnement du juge Favreau de la CCI et concluant que le dépouillement de surplus dans cette planification va à l'encontre de l'objet et de l'esprit d'une disposition spécifique¹²⁸.

Bien que la Couronne ait utilisé seulement une fois un argument basé sur l'abus des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* lues dans leur ensemble dans les sept décisions analysées, il y a mention de l'abus d'une politique générale dans les décisions *Gervais CCI*, *Oxford Properties CCI* et dans *British Columbia CAF*. Dans la décision *Gervais CCI*, le juge Jorré de la CCI indique qu'il existe une limite au principe d'absence de politique générale contre le fractionnement de revenu élaboré par la CSC¹²⁹, et conclut à la présence de l'abus dans cette planification¹³⁰. Le juge Noël a accepté la conclusion du juge Jorré au sujet de la présence de l'abus¹³¹, toutefois sans mentionner lui-même une politique générale. Dans la décision *Oxford Properties CCI*, il y a eu insistance par le juge D'Arcy de la CCI sur l'absence d'une politique générale, insistant que l'argument de la Couronne reflétait une politique générale¹³². Le juge Noël a conclu qu'il était possible de conclure à la présence de l'abus dans cette situation sans recourir à une politique générale dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹³³. Finalement, dans *British Columbia CAF*, la Couronne a argumenté qu'il y avait une politique générale dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* contre le transfert de pertes ou de profits¹³⁴. La juge Woods a souligné qu'elle n'exprimait aucune opinion sur ce sujet¹³⁵, et a ultimement confirmé la présence d'abus de dispositions spécifiques dans cette planification¹³⁶.

¹²⁵ *Pomerleau CCI*, précité, note 91, par. 46.

¹²⁶ *Id.*, par. 86. Soit l'article 84.1 L.I.R.

¹²⁷ *Pomerleau CAF*, précité, note 12, par. 45.

¹²⁸ *Id.*, par. 83.

¹²⁹ *Gervais CCI*, précité, note 71, par. 124-125. Ce principe avait été élaboré dans *Neuman c. M.R.N.*, [1998] 1 RCS 770, par. 35.

¹³⁰ *Gervais CCI*, précité, note 71, par. 142.

¹³¹ *Gervais CAF*, précité, note 8, par. 45.

¹³² *Oxford Properties CCI*, précité, note 75, par. 213.

¹³³ *Oxford Properties CAF*, précité, note 9, par. 113.

¹³⁴ *British Columbia CAF*, précité, note 13, par. 44.

¹³⁵ *Id.*, par. 45.

¹³⁶ *Id.*, par. 66 et 71.

En résumé, dans les décisions *Triad Gestco CAF*, *MacDonald CAF* et *Pomerleau CAF*, où la Couronne a soutenu au niveau de la CCI ou de la CAF qu'il y avait un abus de la *Loi de l'impôt sur le revenu* lue dans son ensemble, elle a ultimement eu gain de cause les trois fois, même si les juges de la CAF ne se sont pas appuyés sur l'abus des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* lues dans leur ensemble. Dans les décisions *Gervais CAF*, *Oxford Properties CAF* et *British Columbia CAF*, la Couronne a eu gain de cause, mais les juges Noël et Woods n'ont pas appuyé leur conclusion sur la présence d'une politique générale dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En résumé, bien que des arguments d'abus de la Loi dans son ensemble et de politique générale n'ont pas nui à la Couronne, il semblerait qu'il soit plus prudent pour elle d'appuyer son analyse sur l'abus de dispositions spécifiques de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, puisque les juges de la CAF préfèrent appuyer leur décision sur ce type d'argument.

3.3. L'artificialité

Dans la première version écrite de la RGAÉ, le ministre Wilson avait inclus une clause déclarant l'objet de la RGAÉ comme étant la lutte contre l'évitement fiscal artificiel¹³⁷. Cette disposition a été abandonnée. Bien que l'artificialité d'une planification ne fasse finalement pas partie des critères de la RGAÉ dans la loi, la Couronne insiste parfois sur le caractère artificiel des transactions en question pour justifier l'application de la RGAÉ.

Cet argument par la Couronne est justifié, puisque dans la jurisprudence, les juges font parfois référence à l'artificialité dans leur analyse¹³⁸. Dans l'arrêt *Mathew*, les juges McLachlin et Major ont conclu que « [l]e caractère abusif des opérations est confirmé par la vacuité et la facticité de l'aspect « avec lien de dépendance » [...] »¹³⁹ de deux sociétés. (Les mots « vacuité et facticité » sont « *vacuity and artificiality* » dans la version anglaise originale de la décision.) Dans l'arrêt *Copthorne*, les juges ont conclu que « [...] le contribuable a eu recours à un montage destiné à la préservation « artificielle » du [capital versé], contrecarrant ainsi l'objectif du par. 87(3) [...] »¹⁴⁰. Depuis ces décisions de la CSC, l'argument de l'artificialité a été utilisé notamment dans les décisions *Triad Gestco CAF*, *Ontario CAF* et *Canada v. Global Equity Fund Ltd.*¹⁴¹ Dans *Triad Gestco CAF* et *Ontario*

¹³⁷ Marc DARMO, et Olivier FOURNIER, « Recent Developments Regarding the Application of Subsection 245(4) », *2011 Conference Report*, Canadian Tax Foundation, p.37:1-33, p. 37:19.

¹³⁸ Dans l'arrêt *Trustco*, bien que la Couronne ne semble pas avoir utilisé de notion d'artificialité comme argument, les juges McLachlin et Major ont fait un commentaire sur les opérations artificielles et leur relation à la notion d'abus. Ils indiquent qu'il est possible de conclure à l'existence d'un évitement fiscal abusif si les rapports et les opérations sont dénués de fondement légitime relativement à l'objet ou à l'esprit des dispositions conférant l'avantage fiscal, ou si les rapports et opérations de la disposition diffèrent complètement de ceux utilisant habituellement ces dispositions. *Trustco*, précité, note 7, par. 60.

¹³⁹ *Mathew*, précité, note 52, par. 62.

¹⁴⁰ *Copthorne*, précité, note 54, par. 127.

¹⁴¹ *Canada v. Global Equity Fund Ltd.*, 2012 CAF 272 (« *Global Equity CAF* »).

CAF, le juge Noël a adhéré à la conclusion du juge Paris de la CCI dans *1207192 Ontario Limited c. La Reine*¹⁴², qui avait appliqué la RGAÉ en qualifiant les opérations d'artificielles¹⁴³. Dans la décision *Global Equity CAF*, le juge Mainville a conclu à la présence de l'abus parce que les opérations ont donné lieu à une perte artificielle¹⁴⁴. En résumé, dans la jurisprudence, les juges se sont appuyés sur la notion de l'artificialité dans l'application de la RGAÉ dans les arrêts *Mathew* et *Copthorne*, et la notion d'artificialité a joué un rôle dans l'application de la RGAÉ également dans les décisions *Triad Gestco CAF*, *Ontario CAF* et *Global Equity CAF*.

Quelques experts ont fait une analyse de l'argument de l'artificialité et ont des opinions distinctes par rapport à ce sujet. Un d'entre eux est d'avis que, puisqu'il n'y a aucune notion d'artificialité dans le texte de la RGAÉ dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la CSC a ajouté un test d'artificialité sans justification¹⁴⁵. Il croit que le gouvernement a bien fait de ne pas retenir le test d'artificialité lors de l'adoption de la RGAÉ, puisque selon lui, un test d'artificialité pourrait pénaliser une planification légitime parce qu'elle est innovatrice, et permettre des planifications d'évitement fiscal largement utilisées¹⁴⁶. Quant à eux, deux autres fiscaliste sont d'avis que l'utilisation de cet argument par la Couronne est en réaction à l'absence de la reconnaissance de notion d'« abus des dispositions de la Loi lues dans leur ensemble » par les tribunaux¹⁴⁷. Finalement, un dernier fiscaliste est d'avis que la difficulté par rapport à cet argument est due à deux raisons. D'abord, la notion d'artificialité n'est pas clairement définie dans le contexte de la RGAÉ. Il affirme que la cour n'a pas déterminé de définition pour cette notion¹⁴⁸. Deuxièmement, il dit que l'approche des juges à ce sujet varie grandement dans les différentes décisions¹⁴⁹. À titre d'exemple, tel que vu précédemment, dans la décision *Global Equity CAF*, la perte est qualifiée d'« artificielle »¹⁵⁰ par le juge Mainville, alors que dans la décision *Ontario CCI*, le juge Paris de la CCI a déterminé plutôt que ce sont les opérations, et non les pertes, qui sont artificielles¹⁵¹.

L'argument d'artificialité dans l'analyse du critère de l'abus a été mentionné dans deux des sept décisions de la CAF en 2018. Dans la décision *Alberta CCI*, le juge Lyons a conclu que la planification

¹⁴² *1207192 Ontario Limited c. La Reine*, 2011 CCI 383 (« *Ontario CCI* »), *Triad Gestco CAF*, précité, note 99, par. 50 et 60 et *Ontario CAF*, précité, note 100, par. 21-22.

¹⁴³ *Ontario CCI*, précité, note 142, par 92.

¹⁴⁴ *Global Equity CAF*, précité, note 141, par. 68.

¹⁴⁵ B. J. ARNOLD, « Policy Forum : Confusion Worse Confunded – The Supreme Court's GAAR Decisions », précité, note 121, p.194.

¹⁴⁶ *Id.*, p.194.

¹⁴⁷ M. DARMO et O. FOURNIER, précité, note 137, p. 37:12-37:13.

¹⁴⁸ Michael H. DOLSON, « The GAAR Post-Copthorne: Where We've Come From, and Current Applications », *2017 Prairie Provinces Tax Conference & Live Webcast*, Canadian Tax Foundation, p.1-37, p.19.

¹⁴⁹ *Id.*, p.18-24.

¹⁵⁰ *Global Equity CAF*, précité, note 141, par. 68.

¹⁵¹ *Ontario CCI*, précité, note 142, par 92.

avait augmenté artificiellement le capital versé des actions de M. Wild de façon à contrecarrer l'objet, l'esprit et l'objectif de certains articles¹⁵². Par contre, la juge Dawson de la CAF est d'avis qu'il n'y a pas de présence d'abus puisqu'il n'y a pas eu de réalisation de l'avantage fiscal¹⁵³. Elle a toutefois laissé savoir qu'elle laisse la possibilité au ministre de cotiser l'appelant dans l'éventualité où l'avantage fiscal serait réalisé¹⁵⁴. Il est donc possible de conclure que l'argument de l'artificialité dans le critère de l'abus n'a pas échoué en soi dans cette décision, même si la RGAÉ n'a pas été appliquée dans celle-ci. Dans la décision *2763478 Canada CAF*, le juge Noël n'a pas renversé la décision du juge Paris de la CCI¹⁵⁵, qui a soutenu que *Triad Gestco CAF* avait déjà tranché sur ce genre de planification, rendant les « pertes théoriques ou artificielles » abusives¹⁵⁶.

En résumé, il est raisonnable de conclure que les résultats dans la décision *Alberta CAF* et *2763478 Canada CAF* confirment le courant jurisprudentiel du succès de l'argument d'artificialité dans la détermination du critère de l'abus. La juge Dawson a laissé entendre que le ministre pourrait recotiser le contribuable dans l'éventualité que M. Wild profiterait de son avantage fiscal, suggérant qu'il est possible qu'il y ait présence d'abus dans cette planification, bien que cela n'a pas été analysé. Un autre élément à retenir est que, tel que le mentionnent plusieurs auteurs, cet argument n'est pas utilisé ou accepté de façon uniforme par la Couronne et les juges.

¹⁵² *Alberta CCI*, précité, note 87, par. 104.

¹⁵³ *Alberta CAF*, précité, note 11, par. 32.

¹⁵⁴ *Id.*, par. 44.

¹⁵⁵ *2763478 Canada CAF*, précité, note 14, par. 62.

¹⁵⁶ *2763478 Canada CCI*, précité, note 98, par. 53.

CONCLUSION

Les autorités fiscales luttent depuis longtemps contre l'évitement fiscal. Depuis 1988, la RGAÉ offre un outil de plus à celles-ci. En raison des jugements rendus par les différents tribunaux au Canada, il devient de plus en plus clair à quelles planifications elle peut être appliquée avec succès. Cela explique peut-être pourquoi l'année 2018 a été une année record de nombre de décisions de la CAF avec l'application de la RGAÉ dans six décisions sur sept. Puisque le critère de l'abus est habituellement le plus contentieux, il est pertinent d'analyser ce que ces décisions amènent de nouveau dans la démarche d'analyse du critère de l'abus.

Premièrement, dans les sept décisions analysées, les juges Noël, Dawson et Woods refusent généralement de s'appuyer uniquement sur le texte des dispositions pour déterminer leur objet et leur esprit dans le cadre de la RGAÉ, malgré l'ouverture de la CSC à ce sujet. Deuxièmement, bien que des arguments d'abus de la Loi dans son ensemble et de politique générale n'ont pas nui à la Couronne, il semblerait qu'il soit plus prudent pour elle d'appuyer son analyse sur l'abus de dispositions spécifiques de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, puisque les juges de la CAF préfèrent appuyer leur décision sur ce type d'argument, tel que dans les décisions *Pomerleau CAF*, *Gervais CAF*, *Oxford Properties CAF* et *British Columbia CAF*. Troisièmement, il est raisonnable de conclure que les conclusions dans les décisions *Alberta CAF* et *2763478 Canada CAF* confirment le courant jurisprudentiel accordant de l'importance à l'argument d'artificialité dans la détermination du critère de l'abus. En résumé, les sept nouvelles décisions de la CAF en 2018 sur l'application de la RGAÉ analysées dans cette note de recherche contribuent à l'évolution et à l'éclaircissement du critère de l'abus, plus de 30 ans après l'adoption de la RGAÉ.

En conclusion, la RGAÉ, qui était considérée à son introduction comme une épée de Damoclès, est désormais un outil de plus en plus important et efficace des autorités fiscales dans la lutte contre l'évitement fiscal. L'application avec succès de la RGAÉ par la Couronne dans ces nouvelles décisions de la CAF démontre l'importance pour les contribuables de respecter non seulement l'aspect technique de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais également son esprit.

BIBLIOGRAPHIE

LÉGISLATION ET RÉGLEMENTATION

Lois du Canada

An Act to Amend the Income Tax Act, the Canada Pension Plan, the Unemployment Insurance Act, 1971, the Federal-Province Fiscal Arrangements and Federal Post-Secondary Education and Health Contributions Act, 1977, and Certain Related Acts, S.C. 1988, ch. 55.

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.).

Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, S.C. 1917, ch. 28.

Loi d'interprétation, L.R.C. (1985), ch. I-21.

Lois du Québec

Loi sur les impôts, RLRQ, c. I-3.

JURISPRUDENCE

Jurisprudence fédérale

1207192 *Ontario Limited c. Canada*, 2012 CAF 259.

1207192 *Ontario Limited c. La Reine*, 2011 CCI 383.

1245989 *Alberta Ltd. v. Canada*, 2018 FCA 114.

1245989 *Alberta Ltd. v. The Queen*, 2017 TCC 51.

2763478 *Canada Inc. c. La Reine*, 2017 CCI 98.

2763478 *Canada Inc. c. Canada*, 2018 CAF 209.

594710 *British Columbia Ltd c. La Reine*, 2016 CCI 288.

Barrasso c. La Reine, 2014 CCI 156.

Bronfman Trust c. La Reine, [1987] 1 R.C.S. 32.

Canada v. 594710 British Columbia Ltd, 2018 FCA 166.

Canada c. Antosko, [1994] 2 R.C.S. 312.

Canada v. Global Equity Fund Ltd., 2012 CAF 272.

Canada c. Oxford Properties Group Inc., 2018 CAF 30.

Canada v. MacDonald, 2013 FCA 110.

Commissioners of Inland Revenue c. Duke of Westminster, [1936] A.C. 1.

Cophorne Holdings Ltd. v. Canada, 2011 SCC 63.

États-Unis d'Amérique c. Dynar, [1997] 2 RCS 462.

Fiducie Financière Satoma c. Canada, 2018 CAF 74.
Fiducie financière Satoma v. La Reine, 2017 CCI 84.
Desmarais c. La Reine, 2006 CCI 44.
Gervais c. Canada, 2018 CAF 3.
Gervais c. La Reine, 2016 CCI 180.
Global Equity Fund c. La Reine, 2011 CCI 507.
Gravel c. Cité de St-Léonard, [1978] 1 RCS 660.
Gwartz c. La Reine, 2013 CCI 86.
Hypothèques Trustco Canada c. Canada, 2005 CSC 54.
J.K. Read Engineering Ltd. c. La Reine, 2014 CCI.
Lipson c. Canada, 2009 CSC 1.
MacDonald c. La Reine, 2012 CCI 123.
MacKay c. Canada, 2008 CAF 105.
Mathew c. Canada, 2005 CSC 55.
McNichol v. The Queen, [1997] 2 C.T.C. 2088 (C.C.I.).
Neuman c. M.R.N., [1998] 1 RCS 770.
OSFC Holding Ltd. c. Canada, 2001 CAF 260.
Oxford Properties Group Inc. c. La Reine, 2016 CCI 204.
Pomerleau c. Canada, 2018 CAF 129.
Pomerleau c. La Reine, 2016 CCI 228.
Shell Canada Ltée c. Canada, [1999] 3 R.C.S. 622.
Singleton c. Canada, [2001] 2 R.C.S. 1046.
Stubart Investments Ltd. c. The Queen, [1984] 1 RCS 536.
Univar Holdco Canada ULC c. La Reine, 2016 CCI 159.
Univar Holdco Canada ULC v. Canada, 2017 FCA 207.
Univar Canada Ltd. c. La Reine, 2005 CCI 723.
Triad Gestco Ltd. c. Canada, 2012 CAF 258.
Triad Gestco Ltd. c. La Reine, 2011 CCI 259.
Water's Edge Village Estates (Phase II) Ltd. c. Canada, 2002 CAF 291.

DOCUMENTS GOUVERNEMENTAUX

Canada

COUR SUPRÊME DU CANADA, Registre 38049, *Groupe Immobilier Oxford Inc. c. Sa Majesté la Reine*, disponible à < <https://www.scc-csc.ca/case-dossier/info/dock-regi-fra.aspx?cas=38049> >.

COUR SUPRÊME DU CANADA, Registre 38146, *Fiducie Financière Satoma c. Sa Majesté la Reine*, disponible à < <https://www.scc-csc.ca/case-dossier/info/dock-regi-fra.aspx?cas=38146> >.

COUR SUPRÊME DU CANADA, Registre 38352, *594710 British Columbia Ltd. c. Sa Majesté la Reine*, disponible à < <https://www.scc-csc.ca/case-dossier/info/dock-regi-fra.aspx?cas=38352> >.

DÉPARTEMENT DE FINANCE, *Explanatory Notes to Legislation Relating to Income Tax*, Ottawa, juin 1988.

MINISTÈRE DES FINANCES DU CANADA, *Bâtir une classe moyenne forte : Budget 2017*, Chapitre 4 : Équité fiscale pour la classe moyenne, Ottawa, Ministère des Finances, 22 mars 2017.

MINISTÈRE DES FINANCES DU CANADA, *Égalité + Croissance : Une classe moyenne forte*, Chapitre 1 : Croissance, Ottawa, Ministère des Finances, 27 février 2018.

Québec

MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *Le Plan économique du Québec – Mars 2016*, Section 6.3 : Favoriser le transfert d'entreprises familiales, Québec, Gouvernement du Québec.

REVENU QUÉBEC, Bulletin d'information 2019-5, « Mesures visant à protéger l'intégrité et l'équité du régime fiscal québécois », 17 mai 2019.

DOCTRINE

AIKEN, Carrie et KOPSTEIN, Robert, « Current Cases – Federal Court of Appeal – Alternative Non-Abusive Transaction Relevant to GAAR Abuse Analysis », (2018), vol. 66, n°1, *Canadian Tax Journal* 111-118.

ALLARD, Marie-Pierre, *La recherche en fiscalité canadienne*, 4^e éd., Toronto, Carswell de Thompson Reuters, 2014.

ARNOLD, Brian J. et WILSON, James R., « The General Anti-Avoidance Rule – Part 1 », (1988), vol. 36, n°4, *Canadian Tax Journal* 829-887.

ARNOLD, Brian J. et WILSON, James R., « The General Anti-Avoidance Rule – Part 2 », (1988), vol. 36, n°5, *Canadian Tax Journal* 1123-1185.

ARNOLD, Brian J., « Musings on the Supreme Court's View of the Concept of Abuse Under the GAAR », (décembre 2012), post 041, *The Arnold Report*.

ARNOLD, Brian, OLSEN, Deen et WILSON, James R., « A Look Back at the Legislative History of the GAAR », dans *The General Anti-Avoidance Rule: Past and Future (Cause for Celebration or Regret?)*, Toronto, Fondation Canadienne de fiscalité, 2019.

ARNOLD, Brian J., « Policy Forum : Confusion Worse Confunded – The Supreme Court's GAAR Decisions », (2006), vol. 54, n°1, *Canadian Tax Journal* 167-209.

ARNOLD, Brian J., « Policy Forum : Some Thoughts on the Supreme Court's Approach to the determination of Abuse Under the General Anti-Avoidance Rule », (2014), vol. 62, n°1, *Canadian Tax Journal* 113-127.

BASTIEN, Diane, « Partie C - Le paragraphe 75(2) de la Loi de l'impôt sur le revenu après la décision Sommerer », *Congrès 2013*, Association de planification fiscale et financière, 10 octobre 2013.

BÉDARD-LAPOINTE, Dominic, « Considérations pratiques à l'application de la règle générale anti-évitement », *Congrès 2017*, Association de planification fiscale et financière, 4 octobre 2017.

« CRA Roundtable – Question 7 », *68^e Conférence annuelle*, Fondation canadienne de fiscalité, Calgary, 2016.

DARMO, Marc, et FOURNIER, Olivier, « Recent Developments Regarding the Application of Subsection 245(4) », *2011 Conference Report*, Canadian Tax Foundation, p.37:1-33.

DOLSON, Michael H., « The GAAR Post-Copthorne: Where We've Come From, and Current Applications », *2017 Prairie Provinces Tax Conference & Live Webcast*, Canadian Tax Foundation, p.1-37.

FOURNIER, Olivier et LEMIEUX, Simon, « Acquisition et réorganisation corporative – La règle générale anti-évitement et les planifications fiscales abusives », *Cours de formation continue Série 2*, Association de planification fiscale et financière, p.1-19.

ERNEWEIN, Brian, GOULARD, Natalie, SAYDEH, Suzanne et ADAMS, Wayne, « How the Government Has Dealt with the GAAR », dans *The General Anti-Avoidance Rule: Past and Future (Cause for Celebration or Regret?)*, Toronto, Fondation Canadienne de fiscalité, 2019.

GENEST-GRÉGOIRE, Antoine, GUAY, Jean-Herman et GODBOUT, Luc, « Entre fiscalité et gestion des fonds publics, mieux comprendre les attentes fiscales des Québécois », *Chaire en fiscalité et en finances publiques*, avril 2018, p.14, disponible à <http://cffp.recherche.usherbrooke.ca/entre-fiscalite-et-gestion-fonds-publics/> >.

GOULARD, Nathalie, « General Anti-Avoidance Rule Update », *2017 Conference Report*, Canadian Tax Foundation, p.36:1-8.

HAMELIN, Éric, « GAAR : Abuse of Section 84.1 », (2017), vol. 17, n°1, *Tax for the Owner-Manager* 3.

JACQUIER, Chantal et VIDAL, Jean-Pierre, « Chapitre 5 : Interprétation de la législation fiscale », dans VIDAL, Jean-Pierre avec la collab. de ALLARD, Marie-Pierre, RIZQY, Marwah et ROBSON, Julie, dir., *Introduction à la fiscalité internationale au Canada*, 6^e éd., Toronto, Carswell, 2017.

LACROIX, Denis, « RGAÉ : Constatations sur le concept d'abus », (2013), vo. 61, *Revue fiscale canadienne* 167.

NATHANSON, David, « Modifications subséquentes », (2018), vol. 26, n°3, *Faits saillants en fiscalité canadienne* 1-3.

NOËL, Marc, « Interprétation et application de la règle générale anti-évitement par les tribunaux canadiens », (2014), vol. 34, n°2, *Revue de planification fiscale et financière* 363-374.

OLSEN, Deen, WILSON, James R. et ARNOLD, Brian J., « A Look Back at the Legislative History of the GAAR », dans *The General Anti-Avoidance Rule: Past and Future (cause for celebration or regret)*, Toronto, Fondation canadienne de fiscalité.

SAINT-LAURENT, Lyne, « Élargissement du lien de dépendance, calcul du prix de base rajusté et du capital versé des actions - article 84.1 de la loi de l'impôt sur le revenu du Canada », (2001), vol. 22, n°2, *Revue de planification fiscale et financière*.

SANDLER, Daniel, « The Minister's Burden Under GAAR », (2006), vol. 54, n°1, *Canadian Tax Journal* 3-22.

SMATANI, Pooja et KUTYAN, Justin, « GAAR Revisited: From Instinctive Reaction to Intellectual Rigour », (2014), vol. 62, n°2, *Canadian Tax Journal* 401-428.

STIKEMAN, Heward et COUZIN, Robert, « Surplus Stripping », (1995), vol. 43 n°5, *Canadian Tax Journal* 1844-1869.

SULLIVAN, Ruth, *Sullivan on the Construction of Statutes*, 5^e éd., Markham, LexisNexis, 2008.

AUTRES

DERMY, Eleonore, et BONTEMPS, Valentin, de l'Agence France-Presse, « Des stratégies à la frontière de la légalité », *Le Devoir*, 7 novembre 2017, disponible à < <https://www.ledevoir.com/economie/512309/des-strategies-a-la-frontiere-de-la-legalite> >.

RETTINO-PRAZELLI, Karl, « Les Panama Papers ébranlent la planète », *Le Devoir*, 4 avril 2016, disponible à < <https://www.ledevoir.com/monde/ameriques/467197/panama-papers> >.