

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

LA COMPLEXITÉ FISCALE AU CANADA : QUAND L'INACTION FRISE LA DÉRISION!

Document de travail 2012/03

André LAREAU

5 septembre 2012

 UNIVERSITÉ DE
SHERBROOKE

REMERCIEMENTS

La *Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques* de l'Université de Sherbrooke tient à remercier de son appui renouvelé le ministère des Finances du Québec et désire lui exprimer sa reconnaissance pour le financement dont elle bénéficie afin de poursuivre ses activités de recherche.

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. 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/>.

André Lareau est professeur à la Faculté de droit de l'Université Laval. L'auteur remercie la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke pour la contribution financière ayant permis la réalisation de ce projet de même que madame Alex Boisvert et monsieur Samuel Charest qui ont été des collaborateurs exceptionnels dans la production de cet article alors qu'ils étaient étudiants au Baccalauréat en droit à l'Université Laval. Les erreurs ou omissions sont toutefois celles de l'auteur uniquement.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

Faculté d'administration, Université de Sherbrooke

2500, boul. de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

Téléphone : (819) 821-8000, poste 61353

Courriel : cffp.adm@usherbrooke.ca

PRÉFACE DE GILLES LARIN

Chères lectrices et chers lecteurs,

Je suis persuadé que vous tirerez autant de plaisir que moi à lire cette étude réalisée par André Lareau, professeur en fiscalité à la Faculté de droit de l'Université Laval.

Dans un langage simple, mais rédigé avec beaucoup de rigueur, André Lareau nous amène à mieux comprendre les tenants et aboutissants de la complexité fiscale canadienne, qui produisent des effets souvent absurdes. Il nous amène à réfléchir sur les moyens auxquels le Canada pourrait avoir recours pour simplifier la tâche de tous les participants dans cette immense machine. Ses suggestions s'appuient sur certaines expériences à l'étranger qui ont débouché sur des résultats concrets.

Vous serez enchanté d'avoir pris le temps de lire cette étude.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	1
1. La complexité fiscale est intemporelle et ne connaît pas de frontières	6
1.1 Canada	7
1.2 Royaume-Uni	16
1.3 États-Unis	20
1.4 Australie	25
1.5 Nouvelle-Zélande	30
2. La complexité fiscale : un abus de droit?	33
3. Les tribunaux : dénonciateurs, générateurs et victimes de la complexité fiscale	39
3.1 Les tribunaux dénonciateurs de la complexité	39
3.2 Les tribunaux générateurs de la complexité	43
3.3 Les tribunaux victimes de la complexité	52
3.4 La complexité liée à l'incertitude quant à la base de la cotisation	55
4. La complexité fiscale : une simple question de légistique?	60
4.1 La nécessité de la lisibilité de la loi	61
4.2 Une législation fiscale inspirée du Code civil	64
5. Les mesures d'accompagnement	67
5.1 L'Agence du revenu et les plaintes liées aux services	67
5.2 L'ombudsman des contribuables	68
5.3 Le <i>Taxpayer's Advocate Service</i>	70
5.4 Comparaison budgétaire Canada/États-Unis	71
5.5 Documentation disponible au Canada et ailleurs	72
6. Les solutions	76
6.1 Mise sur pied d'un Bureau de la simplification	76
6.2 Amélioration de la lisibilité	77

- 6.3. Utilisation du *plain language*, des dispositions d'objet ou législation fondée sur le *principle-based drafting*? 80
- 6.4 Les mesures d'accompagnement..... 83
- Conclusion..... 85**

INTRODUCTION

Il est essentiel que les paroles des lois réveillent chez tous les hommes les mêmes idées¹.

Après plus de 30 années d'enseignement de la fiscalité à des étudiants de niveau universitaire, ce qui étonne le plus n'est pas la complexité inhérente à la fiscalité, mais plutôt l'immobilisme de l'État canadien face à la reconnaissance de cette situation et son refus obstiné d'y apporter des solutions.

C'est bien connu, les lois fiscales trônent au sommet du palmarès peu flatteur des législations les plus complexes². Bien entendu, on doit l'avouer, le sujet même - la fiscalité - est plutôt aride et peu invitant : il fait rarement l'objet de débats passionnés autour d'une bonne table lors des réunions familiales de la période des Fêtes. Pourtant, le monde de la fiscalité est omniprésent pour tous les individus, de la vie jusqu'à la mort, et même après...

Plusieurs facteurs contribuent au caractère rébarbatif de la fiscalité : la fréquence des modifications législatives, le style alambiqué de la rédaction, la précision chirurgicale de la législation, le caractère hermétique du vocabulaire utilisé et l'opacité de la documentation disponible. Aussi, ce domaine du droit utilise des concepts généralement complexes issus d'un certain jumelage de la mathématique et de la finance, ce qui, en soi, est moins inspirant pour le commun des mortels qu'un bon film de James Bond.

¹ MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, Paris, Gallimard, 1995, p. 99.

² 454538 *Ontario Ltd. c. Canada*, (M.N.R.), 1993 CCI 107; voir aussi BUREAU DU VÉRIFICATEUR GÉNÉRAL DU CANADA, *Rapport de la vérificatrice générale : Automne 2009*, en ligne : <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/Francais/parl_oag_200911_03_f_33204.html> : « L'Agence du revenu du Canada applique et interprète la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'une des lois les plus longues et les plus complexes de la législation canadienne. »; 65302 *British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804 (C.S.C.), par. 51 : « il faut porter attention au fait qu'elle est une des lois les plus détaillées, complexes et exhaustives de notre législation... »

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Il est vrai que l'intérêt que nous portons à l'égard d'un sujet plutôt que pour un autre peut être proportionnel à l'image que le sujet nous renvoie. Par exemple, les performances d'un athlète ou d'un artiste peuvent constituer une source de motivation suffisante pour justifier d'en connaître davantage sur cette personne. De la même façon, l'annonce d'une catastrophe pour l'humanité dans un pays miné par la pauvreté, associée au battage médiatique, constituera souvent un élément déclencheur qui incitera plusieurs personnes à faire un premier don à ce pays pourtant déjà affligé depuis longtemps par la pauvreté.

L'image que projette la fiscalité chez les citoyens n'est pas particulièrement reluisante puisqu'elle est souvent associée à une matière complexe, aride, voire incompréhensible. Aussi, la médiatisation de l'utilisation abusive par les mieux nantis de stratagèmes douteux permettant la réduction de la facture fiscale contribue au renforcement de cette image négative. Voilà autant de répulsifs qui ternissent l'image d'une science qui fait pourtant partie du quotidien des individus.

Alors que la complexité fiscale constitue un embêtement de premier ordre pour la majeure partie de la population, elle devient un outil extrêmement efficace pour une minorité à la recherche de stratagèmes leur permettant de réduire leur facture fiscale comme l'indique si bien Nina Olson qui occupe le poste de *National Taxpayer's Advocate* aux États-Unis :

On the one hand, taxpayers who honestly seek to comply with the law often make inadvertent errors, causing them to either overpay their tax or become subject to IRS enforcement action for mistaken underpayments. On the other hand, sophisticated taxpayers often find loopholes that enable them to reduce or eliminate their tax liabilities³.

La complexité frappe non seulement les contribuables, mais tous les intervenants de la fiscalité, y compris la magistrature.

Aucune autre loi, à l'exception possible du Code criminel du Canada, n'est aussi soigneusement décortiquée par des avocats besogneux à la recherche d'une erreur ou d'une ambiguïté afin d'assurer une victoire procédurale à leur client. Les dispositions qui semblaient claires au législateur deviennent confuses; ce qui était noir tourne au gris, voire au blanc. Les tribunaux sont très souvent appelés à éclaircir l'interprétation de la Loi, puisque la version CCH de la Loi et du règlement approche les 3 000 pages.

³ TAXPAYER ADVOCATE SERVICE (IRS), 2010 Annual Report to Congress: *The time for tax reform is now: Annual Report to Congress*, en ligne : <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/files/MSP1_Tax%20Reform.pdf>, p. 3.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

L'obscurité fait partie des règles du jeu et c'est à nous de faire la lumière. Je n'aurais aucun mal à citer de nombreux exemples où la loi rend les contribuables, les avocats, le ministère de la Justice et les tribunaux aussi perplexes les uns que les autres en raison de structures alambiquées, de triples négatifs et de la multiplication des renvois et contre-renvois. L'article en cause ne me semble pas si compliqué que cela, seulement vague, mais sa simplicité même peut justifier différentes interprétations et faire régner une certaine confusion⁴.

Ceci est d'autant plus vrai que, dans le cadre de l'interprétation des lois fiscales, puisque la détermination de l'objet poursuivi sera de première importance, « (l)a complexité des règles et principes d'une loi fiscale applicables à l'égard d'une opération pourrait semer des incertitudes sur les objets poursuivis par cette loi⁵. »

Ainsi, les conséquences liées à la complexité sont multiples. Le rapport du vérificateur général du Canada, reprenant à son compte les propos de la Cour suprême selon lesquels « le droit fiscal doit être certain, prévisible et équitable afin que le contribuable puisse organiser intelligemment ses affaires » exprime en ces termes certaines conséquences liées à la complexité :

Par contre, les contribuables ne peuvent respecter leurs obligations que s'ils comprennent comment les règles de l'impôt s'appliquent à leur situation. Quand les mots de la loi n'en expriment pas clairement l'intention, les contribuables peuvent avoir du mal à établir le montant de l'impôt qu'ils sont censés payer. Cela pourrait les inciter à chercher des moyens d'éviter de payer de l'impôt. De plus, les doutes sur l'application correcte de la loi peuvent occasionner des délais et augmenter les coûts tant en ce qui touche l'administration fiscale que dans le contexte des vérifications fiscales⁶.

Bien qu'il s'agisse d'une situation critiquée depuis longtemps autant par les auteurs que par les tribunaux, on peut s'étonner que les avancées permettant de juguler le phénomène de la complexité fiscale au Canada soient si peu nombreuses, voire absentes, un peu comme s'il s'agissait d'une particularité inhérente et obligatoire à ce domaine. Bien entendu, l'adoption à la

⁴ *S.T.B. Holdings c. Canada*, [2001] T.C.J. 854 (C.C.I.), par. 2; appel rejeté par *S.T.B. Holdings c. Canada*, [2002] F.C.J. 1423 (C.A.F.).

⁵ Gilles N. LARIN et Robert DUONG, *Des réponses efficaces aux planifications fiscales agressives, Leçons à retenir des autres juridictions, Fascicule 2 : Union européenne - Doctrine de la pratique abusive*, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, Université de Sherbrooke, 2009, en ligne : <http://www.usherbrooke.ca/chaire-fiscalite/fileadmin/sites/chaire-fiscalite/documents/Evitement_fiscal/Evitement_fascicule2.pdf>, p. 13.

⁶ BUREAU DU VÉRIFICATEUR GÉNÉRAL DU CANADA, préc., note 2.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

hâte des divers projets législatifs en matière fiscale n'améliore en rien cette situation puisqu'il est bien clair que, dans une telle situation, l'étude de la législation, article par article, ne peut avoir été effectuée avec rigueur et discernement⁷. Bien qu'on ne puisse cibler un responsable unique, il est possible d'identifier certains acteurs dont les manquements ou agissements contribuent à la détérioration de la situation. Par exemple, la prolifération de mesures fiscales mal ficelées qui sont le résultat de promesses électorales « tape à l'œil » contribue à la complexité du régime fiscal. C'est notamment le cas du crédit d'impôt pour la condition physique des enfants et de celui pour l'acquisition de laissez-passer de transport en commun qui avaient été annoncés dans la campagne conservatrice de 2006⁸, qui, bien que séduisants au premier regard, se révèlent totalement inéquitables si on en juge par les statistiques fiscales⁹ qui témoignent que les contribuables à haut revenu sont les grands gagnants de ces nouvelles mesures.

Par ailleurs, comment doit-on définir cette complexité fiscale? Lorsqu'on dit que la fiscalité est complexe, de quoi parle-t-on? De la complexité des mots utilisés? Du style de rédaction? De la longueur des phrases? Des sujets trop hermétiques? Par ailleurs, quelle importance doit-on accorder à la complexité des lois fiscales et est-ce important de l'atténuer? Est-ce que la modification de la loi dans un style de rédaction plus compréhensible permettrait d'en arriver à une application plus équitable? La loi doit-elle pouvoir être comprise au même niveau par tous les citoyens?

En somme, s'attaquer à la complexité fiscale commande une étude de la politique fiscale, de la législation fiscale et de l'administration fiscale¹⁰. Dans cette recherche, nous avons choisi de nous intéresser à la complexité sous l'angle de la législation fiscale, en s'attardant à ses origines, ses

⁷ Voir par exemple Fannie OLIVIER, « Les conservateurs imposent le bâillon », dans *La Presse*, 3 mai 2012, en ligne : <<http://www.lapresse.ca/actualites/quebec-canada/politique-canadienne/201205/03/01-4521611-les-conservateurs-imposent-le-baillon.php>> (consulté le 27 juin 2012, journée où les conservateurs ont imposé le bâillon sur le projet de loi de mise en œuvre du budget, une brique de 400 pages qui amende plus de 60 lois.)

⁸ PARTI CONSERVATEUR DU CANADA, *Stand up for Canada*, 2006, en ligne : <http://www.cbc.ca/canadavotes2006/leadersparties/pdf/conservative_platform20060113.pdf>, p. 33 et 37.

⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *T1 Statistiques finales, Année d'imposition 2009*, en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/stts/gb09/sfp/fnl/html/tb12-fra.html>>.

¹⁰ Chris EVANS, *Professor Chris Evans on Tax simplification and the Henry Report: An opportunity missed?*, UNSW, Australian School of Business, 1^{er} mai 2010, en ligne : <<http://www.asb.unsw.edu.au/schools/taxationandbusinesslaw/newsandevents/newsarchive/2010news/Pages/taxsimplificationandthehenryreport.aspx>>.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

causes, ses conséquences et aux remèdes adoptés, ici et ailleurs, pour la contrer, puisque comme nous le verrons, ce phénomène ne connaît pas de frontières.

La composante législative n'est qu'un aspect du spectre beaucoup plus large visé par la complexité fiscale. Nous avons aussi délibérément choisi de mettre de côté les aspects de la complexité administrative qui découlent notamment de la dualité de régimes fiscaux et des multiples exigences administratives¹¹ auxquels sont soumis les contribuables, tout comme nous avons choisi de ne pas traiter des coûts liés notamment à ce que nous appellerons « l'adhésion fiscale », c'est-à-dire la conformité à la législation et aux règles fiscales.

Diverses avenues seront explorées : une rédaction de la législation dans un langage plus familier (UK), l'usage du *principle-based legislation* (Australie), une approche basée sur un éclaircissement des termes employés à la loi jumelée à une révision des politiques fiscales (NZ). Tel que nous le préciserons, l'approche canadienne visant la simplification de la fiscalité est réellement anémique. Alors que ce phénomène a fait l'objet de nombreux commentaires de la part des spécialistes de la fiscalité canadienne et de la communauté d'affaires, le gouvernement canadien a choisi d'en ignorer l'existence.

Bien que la présente étude n'ait pas pour but d'examiner en détail chacune des avenues, nous croyons qu'une analyse sommaire de ces propositions permettrait de comprendre davantage les avenues dans lesquelles le Canada pourrait s'engager.

Nous concluons que plusieurs juridictions ont, d'une part, reconnu les difficultés que cause la complexité fiscale et, d'autre part, malgré les divergences exprimées, réalisé des progrès importants dans l'espoir de simplifier la fiscalité. Durant ce temps, le Canada pratique l'immobilisme le plus complet et se contente, par l'ajout de dispositions et de précisions à la Loi, d'amplifier périodiquement le coefficient de difficulté qui accroît l'iniquité et favorise les injustices.

¹¹ Voir notamment : COMMISSION SUR LA RÉDUCTION DE LA PAPERASSE, *Rapport de recommandations : Éliminer la paperasse pour libérer les entreprises et leur permettre de croître*, janvier 2012, en ligne : <<http://coupezlapaperasse.gc.ca/index-fra.asp>>.

1. LA COMPLEXITÉ FISCALE EST INTEMPORELLE ET NE CONNAÎT PAS DE FRONTIÈRES

La complexité fiscale découlant des carences quant à la lisibilité de la législation est un phénomène sur lequel plusieurs auteurs de diverses juridictions se sont penchés, particulièrement depuis les 40 dernières années, et pour cause. En effet, alors que les lois fiscales étaient, auparavant, davantage utilisées pour permettre la collecte de fonds afin de faire face aux dépenses gouvernementales, il est maintenant reconnu qu'elles constituent un outil d'intervention sociale et économique de premier ordre. On aura vite constaté que l'atteinte de cet objectif a mené à une prolifération de mesures fiscales, augmentant d'autant le degré de complexité qui y est associé. Compte tenu des enjeux économiques sans cesse croissants découlant de l'ajout de nouvelles mesures fiscales, certains cabinets de comptables et de juristes ont alors flairé la bonne affaire, y décelant une opportunité afin d'exploiter une nouvelle spécialité : la fiscalité. C'est ainsi que les contribuables ont eu de plus en plus recours aux services de ces professionnels afin de se dépatouiller dans les méandres de la fiscalité. Mais il y a plus : certains cabinets ont poussé un cran plus loin le développement de leur clientèle en édifiant certains stratagèmes d'évitement fiscal en misant justement sur le haut degré de complexité de la législation. On peut s'en douter, ces actions ont alors commandé des réactions des autorités fiscales qui, depuis, inondent sans cesse la loi de mesures spécifiques afin de bloquer, à la pièce, ces montages sophistiqués qui, faut-il le préciser, ne profitent qu'à une minorité. C'est ainsi que l'outil ayant servi de moteur dans l'échafaudage de stratégies plus agressives, soit la complexité fiscale, constitue, pour partie, le prix que la collectivité doit maintenant assumer.

Les États sont de plus en plus conscients que cette complexité fiscale législative constitue un fléau qui ne peut être ignoré compte tenu des impacts qu'elle engendre à l'égard de l'adhésion fiscale. Toutefois, le degré de conscientisation des États varie de façon importante : certains États ont déjà entrepris des démarches importantes visant la réécriture de la loi dans un langage plus

familier et en utilisant à l'occasion le *principle-based legislation* alors que d'autres ont eu recours aux législations qui se rapprochent des dispositions d'objet (*purpose clause*) ou encore ont utilisé une approche basée sur un éclaircissement des termes employés à la loi jumelée à une révision des politiques fiscales. Le Canada, durant ce temps, regarde le train passer au grand plaisir de ceux qui en profitent.

1.1 Canada

Au Canada, en matière de complexité fiscale, il semble que l'histoire se répète et que d'une fois à l'autre, aucune leçon n'en soit tirée malgré les deux réformes fiscales importantes qui ont déploré cette situation. La première est celle dont les travaux ont été parachevés en 1948¹² et qui a finalement abouti, après plusieurs commissions royales, à la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1952¹³. Il semble que cette réforme « n'était pas destinée à effectuer une réforme fiscale en profondeur. Son objectif était plutôt d'accroître la prévisibilité du régime fiscal existant en améliorant la clarté de la rédaction juridique¹⁴. » Selon la revue¹⁵ publiée par la *Dominion Association of Chartered Accountants* de l'époque, une telle révision était inéluctable et les termes pour exprimer la pensée des auteurs de cette chronique à cet égard sont sans équivoque :

De nos jours, cette loi est un exemple horrible de modifications effectuées l'une après l'autre, de sorte que ce qui est expressément ou implicitement prévu dans une disposition de la Loi peut être modifié dans une autre disposition.

Dans un mémoire¹⁶ publié en 1946 faisant état des travaux de l'Association du Barreau canadien et de la *Dominion Association of Chartered Accountants*, au-delà de la critique portant sur les lacunes inhérentes à la lisibilité de la loi, on traite aussi de l'objet de la loi qui serait de plus en plus difficile à déceler.

¹² *Loi de l'impôt sur le revenu* (S.R.C. 1948, c. 52).

¹³ *Loi de l'impôt sur le revenu* (S.R.C. 1952, c. 148).

¹⁴ Tiré de *Manrell c. R.*, [2003] F.J.C. 408 (C.A.F.), par. 35.

¹⁵ DOMINION ASSOCIATION OF CHARTERED ACCOUNTANTS (1944) 45 *The Canadian Chartered Accountant*, 195, cité dans *Manrell c. R.*, préc., note 14, par. 32 et ss.

¹⁶ Molyneux L. GORDON, Henry F. WHITE, THE CANADIAN BAR ASSOCIATION, « The Association's Brief to the Senate Committee on Taxation », (1946) 24(4) *Canadian Bar Review*, 283, cité dans *Manrell c. R.*, préc., note 14, par. 31 et ss.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

[TRADUCTION] Il est vite devenu apparent aux deux comités -- et je crois que leur avis est partagé par un nombre fort élevé de contribuables au Canada -- que la loi est difficile à interpréter et qu'elle prête passablement à confusion et que, si on la laisse dans sa forme actuelle, cela retardera la reconversion et pourra influencer sensiblement sur la prospérité du Canada. Il se peut fort bien qu'à cause de ces éléments, des revenus soient maintenant perdus¹⁷.

[...]

Dans la revue publiée par la Dominion Association of Chartered Accountants, dont les membres connaissent probablement les rouages actuels de la Loi mieux que tout autre organisme, on disait ce qui suit en 1944, vol. 45, page 195 :

L'une des tâches essentielles de l'après-guerre consiste à rédiger de nouveau la *Loi de l'impôt sur le revenu* elle-même. De nos jours, cette loi est un exemple horrible de modifications effectuées l'une après l'autre, de sorte que ce qui est expressément ou implicitement prévu dans une disposition de la Loi peut être modifié dans une autre disposition.

Les auteurs du mémoire poursuivent en faisant des commentaires sur des problèmes précis. Voici ce qu'ils disent sous le titre [TRADUCTION] « Éclaircissement de la Loi », aux pages 293 et 294 :

[TRADUCTION] Nous sommes d'avis que le principal problème que pose l'administration de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est attribuable au fait que la plupart des dispositions sont désuètes et qu'un grand nombre d'entre elles sont inintelligibles. Il était difficile de comprendre le sens de la Loi refondue de 1927, qui comprenait 29 pages, mais depuis lors de nombreuses modifications ont été ajoutées à la loi. Ces modifications comportent 188 pages et ont apparemment été effectuées sans qu'il soit vraiment tenu compte des principes fondamentaux, les modifications ayant été édictées en vue de répondre à des cas précis et ayant ensuite été appliquées à des cas tout à fait différents.

[...]

Après avoir fait certains commentaires portant sur l'histoire de la question, les auteurs du mémoire ajoutent ce qui suit à la page 295 :

Il est vite devenu clair que plus le libellé est ambigu, plus le ministère cherchait à remédier à la situation. La rédaction est devenue de plus en plus mauvaise et, à l'heure actuelle, il est souvent difficile de déceler l'intention du législateur.

¹⁷ *Id.*, 286.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

La seconde réforme fiscale d'envergure fut initiée avec la mise sur pied en 1962 de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité¹⁸, « la Commission Carter », qui, en 1966, a publié son rapport en six volumes¹⁹ constituant la mémoire et le fondement de la fiscalité moderne ayant donné l'envol à la réforme fiscale de 1972. La Commission, appelée à se pencher sur le régime fiscal canadien, a reconnu que la complexité fiscale, même à cette époque, constituait un problème de taille qui ne pouvait être ignoré :

Le reproche le plus souvent adressé aux lois fiscales par nos législateurs, comme par le public, est leur complexité. Jusqu'à un certain point, cela découle de l'enchevêtrement des rapports sociaux et économiques de la société moderne. D'ailleurs, loin d'être la marque caractéristique des seules lois fiscales, cette complexité se rencontre dans tous les textes juridiques.

Cette dernière observation motive en quelque sorte l'existence de nombreux règlements détaillés et de directives de toutes sortes pour la perception de l'impôt, mais elle ne justifie pas à elle seule la rédaction de lois compliquées²⁰.

Aussi, pour la Commission, il était bien clair que la prolifération de mesures législatives constituait une des causes de cette complexité.

Nous sommes d'avis que la législation fiscale actuelle au Canada n'est qu'un malheureux compromis qui semble comporter, tantôt dans un domaine tantôt dans l'autre, tous les inconvénients imaginables...

En matière d'impôts directs, et notamment l'impôt sur le revenu, la loi est surchargée de dispositions détaillées ou mi-détaillées qui me font connaître ni l'intention générale du législateur ni la réponse à toutes, ou même à la majorité, des questions qu'elle soulève²¹.

Or, la Commission considérait qu'une solution à cet amoncellement de mesures résidait notamment dans les déclarations d'objet (*purpose clause*) insérées dans la législation. Tel que nous l'aborderons plus loin, une telle avenue a, depuis, été suggérée par des auteurs et fait l'objet d'une percée, quoique timide, chez certains États.

Nous préférierions, et nous croyons que les législateurs et la plupart des témoins que nous avons entendus partagent cette opinion, que la loi exprime en des termes assez généraux le but visé ou la règle à appliquer et qu'elle laisse aux règlements et aux

¹⁸ COMMISSION ROYALE D'ENQUÊTE SUR LA FISCALITÉ, *Rapports de la commission royale d'enquête sur la fiscalité*, 6 volumes, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1966, ci-après « Rapport Carter ».

¹⁹ *Id.*

²⁰ *Id.*, vol. 5, p. 139.

²¹ *Id.*, vol. 5, p. 140.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

décisions sanctionnées par l'autorité législative le soin d'appliquer ces dispositions générales aux situations infiniment variées et complexes dans lesquelles se trouvent les contribuables²².

Qui plus est, la lisibilité, la compréhension et l'interprétation du texte législatif, selon la Commission, seraient grandement facilitées si le texte était rédigé en termes généraux plutôt que spécifiques.

Nous admettons qu'il est difficile de rédiger une loi en termes généraux et simples et qu'il est plus facile d'énoncer un tel principe que de l'appliquer, mais nous pensons qu'un texte rédigé en termes plus généraux permettrait aux députés de mieux comprendre la nature des modifications qu'on leur demande d'approuver et aux contribuables de mieux saisir la portée de la loi, tout en facilitant la promulgation de règles détaillées...

Nous pensons même que les tribunaux se sentiraient encouragés à adopter une politique plus large en matière d'interprétation des lois fiscales si l'on en rédige le texte en des termes plus généraux²³.

La réforme fiscale de 1972 qui suivit a davantage été marquée par des modifications de fonds alors que les remarques liées à la lisibilité de loi n'ont pas retenu l'attention du législateur. À peine trois années plus tard, des commentateurs chevronnés de la scène fiscale canadienne ont exprimé leur perception du phénomène de la complexité fiscale. C'est ainsi qu'en 1975, lors de la 27^e conférence annuelle de la Fondation canadienne de fiscalité, trois interventions ont porté sur le sujet.

Premièrement, il y eut celle du sous-ministre adjoint du ministère des Finances, M. A. Cohen pour qui la précision des règles fiscales constituait une préoccupation qui devait primer sur la simplicité alors que la complexité était en somme le prix à payer pour bénéficier d'un système fiscal efficace, particulièrement dans le domaine de la fiscalité de l'entreprise :

Everyone favours simplicity and clarity, but the question which must be faced up to is the cost and possibility of obtaining simplicity...

I suspect very few practitioners care how long a section is or how difficult the wording may be as long as he or she can state the law to the client with precision and an assurance that the statement is accurate²⁴.

²² *Id.*

²³ *Id.*

²⁴ M. A. COHEN, « Tax simplification – A government perspective », *Twenty-Seventh Tax Conference Report*,

Les fiscalistes Robert Brown²⁵ et H. Heward Stikeman²⁶ ont ensuite livré leurs états d'âme en fouillant dans les racines de la complexité afin d'en comprendre les conséquences tout en suggérant des amorces de solutions pour contrer ce phénomène. Pour Robert Brown,

Indeed, the complexity and uncertainty of our tax system has become like weather. Everyone talks about it, but no ones does anything about it²⁷...

The basic reason why our tax system has become so complex, and is likely to become even more complex in the future, is that everyone involved in the design of the system has been unwilling to achieve simplicity at the sacrifice of other goals. Whenever there has been a conflict between achieving a simple and workable tax system and any other objective, simplicity has been the first item tossed overboard...

Such a recognition of simplicity as a desirable objective can only be achieved if it is recognized that equity and fairness, while vital objectives of the tax system, must always be tempered with reality and practicality. Complex tax systems by their nature are inherently unfair in application, despite the purity of their aims²⁸.

Pour monsieur Stikeman, ce géant de la fiscalité, lorsque l'opacité du brouillard intellectuel créé par la complexité de la législation fiscale ne s'atténue qu'en ayant recours à une panoplie de documents administratifs, cela constitue « the most serious indication of a malfunctioning statute²⁹. » Aussi, il n'a pas hésité à s'inscrire en faux contre les propos émis par le sous-ministre Cohen pour qui la précision des règles fiscales était un outil permettant de simplifier les règles fiscales. Pour M. Stikeman, la précision législative ne devait pas être la voie à emprunter : « The attempt to cover every situation is self defeating as the law gets progressively less simple³⁰. » En prévision de la réforme fiscale de 1988, Michael Wilson, alors ministre des Finances, avait une compréhension de la « complexité fiscale » qui, de toute évidence, ne visait pas les difficultés liées à la lisibilité de la législation ni l'accompagnement des contribuables dans un objectif de faciliter l'adhésion fiscale.

Canadian Tax Foundation, 1975, p. 7.

²⁵ R. D. BROWN, « Simplicity and Taxation », *Twenty-Seventh Tax Conference Report*, Canadian Tax Foundation, 1975, p. 37-53.

²⁶ H. Heward STIKEMAN, « Tax Simplification », *Twenty-Seventh Tax Conference Report*, Canadian Tax Foundation, 1975, p. 21-37.

²⁷ R. D. BROWN, préc., note 25, p. 39.

²⁸ *Id.*, p. 51.

²⁹ H. H. STIKEMAN, préc., note 26, p. 21.

³⁰ *Id.*, p. 28.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

The more complex the tax system is, the more likely it is to lose respect and confidence of most Canadians and thereby to have its effectiveness diminished. A simpler tax system can be achieved on a number of fronts – simpler tax forms, improved tax policies, a broadened tax base and a simpler rate structure³¹.

Dans la foulée des propositions visant cette réforme, Robert Couzin croyait alors fermement que la simplification devait en faire partie intégrante :

It is my thesis that tax reform is a juncture at which simplification can be advanced. It need not to be a source of additional complexity. The Commission (Carter) seems to have perceived the relationship in this way, however, the actual reforms of 1971, and especially the continuing tax reform of the 1970's and 1980's certainly belie my proposition³².

Selon Robert Couzin, l'affirmation selon laquelle l'équité et la simplicité sont des antinomies ne tient pas la route :

Complexity is often viewed as the inevitable by-product of reform. On this view, other tax policy goals, particularly equity, leave no room for simplicity. On the contrary, I suggest that convoluted drafting: fuzzy, illogical, and inconsistent concepts and poor administrative organization cause (or more precisely constitute) complexity³³.

Puis, ce fut au tour de Douglas Sherbaniuk, en 1988, d'utiliser l'humour pour illustrer la difficile réconciliation des termes dans l'expression même « simplification fiscale », qui représentait une réelle antinomie.

Many taxpayers and their professional advisers concluded that tax simplification was a contradiction in terms, an antimony or oxymoron, like jumbo shrimp, fresh frozen, airline food, military intelligence, bureaucratic initiative³⁴.

³¹ CANADA, DÉBATS DE LA CHAMBRE DES COMMUNES, 2^e sess., 33^e légis., 23 octobre 1986, « Meeting the Challenge of Tax Reform », p. 643 (Michael Wilson).

³² Robert COUZIN, « Simplification and Reform », (1988) 26(3) *Osgoode Hall Law Journal*, 433-434.

³³ *Id.*, 433 et 435.

³⁴ Douglas J. SHERBANIUK, « Tax Simplification – Can Anything Be Done About It? », (1988) *Conference Report*, Canadian Tax Foundation, 3:2.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

En 1995, 20 ans après la conférence de 1975, Robert Brown est de retour au Congrès annuel de la Fondation canadienne de fiscalité et présente une conférence sur la simplification de la fiscalité. Ses propos sont très révélateurs du peu de chemin parcouru dans la lutte à la complexité fiscale :

In preparation for this morning's presentation, I reviewed the paper that I had delivered at that time (1975) and was immediately struck with the erudition, wit, and vision I had shown some 20 years ago. Indeed, I thought my paper was so superb that I seriously considered saving myself a great deal of work by simply delivering it again. But further sober reflection brought me to the conclusion that in fact my 1975 address must have been an abject failure. It is hard to believe, but people in 1975 were complaining about the complexity, the confusion, and the incomprehensibility of the then tax system. But over the past 20 years the Income Tax Act has about doubled in length and far more than quadrupled in obscurity, our tax systems of all sorts have become immeasurably more complex, and the costs of administration and compliance have soared³⁵.

Pour Brown, l'avalanche de mesures législatives fiscales visant une exhaustivité malade que recherche le législateur entraîne une spirale malsaine dont il est important de se dégager le plus tôt possible :

And simplicity requires a simple law that cannot possibly recognize every fine point of difference, or provide special treatment for everyone who feels disadvantaged by some general rule. Achieving simplicity in the tax systems therefore requires tradeoffs, and these tradeoffs are likely to be fiercely resisted by those whose special rules and provisions would be adversely affected³⁶.

Il ajoute :

We are trapped in a vicious circle, where complex drafting and convoluted rules lead to anomalies, loopholes, and uncertainties, which in themselves lead to more and more detailed amendments, which in turn lead to more anomalies, loopholes and uncertainties. The only way to break out of the circle is to slow the process of tax change, and to rethink some basic issues of design construction of our tax rules³⁷.

Depuis ce temps, peu d'intervenants³⁸ se sont exprimés sur la nécessité de simplifier la législation fiscale. Il y eut certes la vérificatrice du Canada³⁹ dans son rapport de 2009 qui a énoncé les

³⁵ R.D. BROWN, « Tax Simplification: Simple or Simplistic? », (1995) *Conference Report*, Canadian Tax Foundation, 5:1.

³⁶ *Id.*, 5:3.

³⁷ *Id.*, 5:10.

³⁸ Neil BROOKS, « Canadian Tax Journal: The fourth decade - 1983-2012 », (2002) 50(4) *Canadian Tax Journal* 1378, 1384 ; Brian J. ARNOLD, « Government Announces Commitment to Clearer Tax Legislation », *The Arnold*

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

vertus de la simplification, mais les autres écrits portaient surtout sur la complexité entendue au sens organisationnel. Par exemple, au Québec, le Groupe de travail conjoint sur l'administration de la fiscalité⁴⁰ a « formulé des recommandations visant à simplifier l'application du régime fiscal québécois à l'égard des entreprises ». Aussi, dans le document intitulé *Simplification de la fiscalité*⁴¹, Finances Québec présente une réflexion sur la complexité du régime d'impôt sur le revenu et conclut généralement que les difficultés que vivent les contribuables québécois sont, en grande partie, causées par le dédoublement des pouvoirs de taxation au Canada. Ce rapport occulte presque totalement la complexité législative si ce n'est qu'il fait référence à un allègement par le biais de l'abolition de diverses mesures.

Un écrit publié par l'Association des comptables généraux accrédités du Canada mérite cependant d'être souligné. Ce document, rédigé par Len Farber à titre de coauteur, plaide pour une simplification tous azimuts de la fiscalité :

Les avantages de la simplification fiscale sont clairs et considérables : accroissement du taux d'observation et baisse du coût d'observation pour les contribuables, réduction des formalités administratives pour les entreprises et baisse des coûts administratifs pour l'État. La simplification du système fiscal débouchera sur un régime plus solide, dont l'assiette fiscale sera plus sûre, et les recettes, plus prévisibles.

Certains partenaires commerciaux du Canada, notamment l'Australie, le Royaume-Uni et les États-Unis, se rendent compte que leur système fiscal inefficace nuit à leur compétitivité et ils prennent des mesures pour le renforcer et le simplifier...

Le Canada, avec tous ses avantages fiscaux, ne peut pas se permettre de rester à la traîne des autres pays et risquer de devenir un endroit moins intéressant pour faire des affaires. Le Canada a besoin d'un système fiscal du XXI^e siècle : un système simple, équitable, efficace et transparent avec des taux d'imposition bas et concurrentiels à l'échelle internationale⁴².

Report, Association canadienne d'études fiscales, 23 novembre 2011, en ligne : <http://www.ctf.ca/ctfweb/EN/Newsletters/The_Arnold_Report/2011/2011_BArnold_023.aspx#asterisk>; Brian J. ARNOLD, « Tax Simplification – Blah, blah, blah », *The Arnold Report*, Association canadienne d'études fiscales, 18 août 2011, en ligne : <http://www.ctf.ca/ctfweb/EN/Newsletters/The_Arnold_Report/2011/2011_BArnold_018.aspx>.

³⁹ BUREAU DU VÉRIFICATEUR GÉNÉRAL DU CANADA, préc., note 2.

⁴⁰ Voir notamment le rapport suivant : FINANCES QUÉBEC, *Simplification de la fiscalité*, 3 octobre 2003, en ligne : <http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/fr/simplification_fiscalite.pdf>, p. 39.

⁴¹ *Id.*

⁴² C. Scott CLARK et Len FARBER, *La nécessité de simplifier l'impôt – Un défi et une occasion*, Association des comptables généraux accrédités du Canada, août 2011, en ligne : <http://www.cga-canada.org/fr-ca/ResearchReports/ca_rep_2011-08_tax_simplification_f.pdf>, p. 20.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

La raison pour laquelle cette publication a retenu notre attention, au-delà du contenu qui n'est pas inintéressant par ailleurs, est cette phrase qui présente les auteurs au début du document :

Len Farber est actuellement conseiller principal chez Norton Rose OR LLP. Il a été directeur général, responsable de la politique de l'impôt au ministère des Finances.

Or, il appert que M. Farber, alors qu'il occupait le poste de Directeur général, responsable de la politique de l'impôt au ministère des Finances, a répondu à la question suivante qui lui avait été posée par M. Howard Hilstrom (Selkirk-Interlake, Alliance canadienne) lors d'une session du Comité permanent de l'agriculture et de l'agroalimentaire de la Chambre des Communes :

Les agriculteurs peuvent-ils espérer que la *Loi de l'impôt sur le revenu* sera un jour simplifiée? Aucun propriétaire d'entreprise agricole n'arrive à remplir lui-même sa déclaration de revenu. Il n'y a que ceux qui ont une formation qui peuvent le faire.

Est-il question de simplifier les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui s'appliquent aux agriculteurs? Vous avez entendu les questions qu'on vous a posées ici. Manifestement, aucun de nous ne pourrait remplir une déclaration de revenu pour une entreprise agricole. Est-il question de simplifier le régime fiscal qui s'applique aux entreprises agricoles⁴³?

En réponse à cette question, voici quelle fut la réponse de monsieur Farber :

Il y a deux aspects à cela, monsieur le président. Premièrement, je pense qu'on peut dire que nous ne cherchons nullement à compliquer la loi. Nous vivons dans un monde très complexe. Les transactions commerciales sont très compliquées. La *Loi de l'impôt sur le revenu* est une loi d'application générale qui porte sur une multitude de circonstances différentes et c'est donc une loi assez complexe destinée à couvrir à peu près toutes les situations possibles.

Mais au quotidien ou une fois par an, l'essentiel pour les gens, c'est de remplir le formulaire. Je pense que mes collègues de l'Agence sont mieux placés que moi pour en parler, mais depuis plusieurs années on a fait de gros efforts pour simplifier les formulaires. Pour les personnes qui n'ont pas besoin du T-1 général, c'est-à-dire le formulaire complet avec toutes les annexes etc., on a conçu des formulaires spéciaux au fil des ans. Les personnes âgées reçoivent un formulaire différent dans lequel l'Agence du revenu demande simplement les renseignements de base à partir desquels elle fait elle-même les calculs.

⁴³ CANADA, CHAMBRE DES COMMUNES, *Témoignages*, Comité permanent de l'agriculture et de l'agroalimentaire, 1^{ère} sess., 37^e légis., 23 avril 2002, (Howard Hilstrom), en ligne : <http://www.parl.gc.ca/HousePublications/Publication.aspx?DocId=518684&Language=F&Mode=1&Parl=37&Ses=1>.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Je crois qu'on a fait de gros efforts depuis des années pour simplifier les déclarations et permettre aux contribuables de remplir plus facilement leurs déclarations⁴⁴.

Cette volte-face est étonnante, voire choquante, puisque la récente dénonciation par l'auteur Farber de l'immobilisme du gouvernement canadien face à la complexité fiscale crée un contraste frappant avec la position précédemment adoptée en 2002 alors qu'il occupait un poste de commande dans la législation fiscale canadienne. Quoi qu'il en soit, depuis 2002, tout comme avant cette date, c'est le *statu quo* pour ce qui est des efforts de simplification de la législation fiscale, et ce, malgré les nombreuses interventions en ce sens et les avancées importantes d'autres juridictions.

Soulignons toutefois qu'une percée importante dans le domaine de la rédaction législative a failli réussir à l'égard de la Loi sur l'assurance-emploi⁴⁵. De 1997 à 2001, les légistes de Justice Canada ont planché sur une réécriture de la Loi à la demande de Ressources Humaines Canada. La commande visait à améliorer la lisibilité de loi qui avait alors été rédigée dans un langage plus naturel et à laquelle avaient aussi été ajoutées des déclarations d'objet permettant de mieux comprendre les objectifs de la législation. Pour des motifs qui relèvent probablement du politique, cette nouvelle mouture sur laquelle des légistes avaient planché durant plusieurs mois n'a jamais vu le jour même si le travail était terminé.

1.2 Royaume-Uni

La complexité fiscale est une préoccupation qui a souvent été dénoncée au Royaume-Uni et, fort heureusement, cette réflexion a produit des résultats qui ne sont pas inintéressants.

⁴⁴ CANADA, CHAMBRE DES COMMUNES, *Témoignages*, Comité permanent de l'agriculture et de l'agroalimentaire, 1^{ère} sess., 37^e légis., 23 avril 2002, (Len Farber), en ligne : <http://www.parl.gc.ca/HousePublications/Publication.aspx?DocId=518684&Language=F&Mode=1&Parl=37&Ses=1>.

⁴⁵ Ruth SULLIVAN, « The Promise of Plain Language Drafting », (2001) 47 *McGill L.J.* 97, 105.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Au cours des années 30, s'exprimant sur le caractère nébuleux de la législation fiscale du Royaume-Uni, Sidney Rowlatt, juge du King's Bench Division de 1912 à 1932, a tenu ces commentaires dans une décision portant sur la notion de contrôle⁴⁶.

I cannot leave the consideration of this Clause without pointing out that it calls loudly for re-drafting in the interests of precision... This was not meant and is, of course, ridiculous, but the truth is that the draftsman has not observed what he has been writing, and has construed the words in accordance with some ill-defined conception floating in his own brain. Really this important clause ought not to be allowed to remain in this unscholarly and bewildering form⁴⁷.

Ce même juge avait déjà tenu des propos tout aussi colorés quelques années auparavant dans l'affaire *Sutcliffe* alors qu'il ne comprenait pas l'entêtement du législateur à présenter des législations fiscales auxquelles les contribuables seront soumis alors qu'ils n'y comprendront strictement rien⁴⁸.

This Section 31 is a Section which in five pages introduces piece-meal amendments into Section 21 with the result that the latter Section is made perfectly unintelligible to any layman or any lawyer who has not made a prolonged study with all his law books at his elbow, and it is a crying scandal that legislation by which the subject is taxed should appear in the Statute Book in that utterly unintelligible form. I am told, and rightly told, by the Attorney-General - he understands it as much as anybody - that it is only in this form that legislation can be carried through at all. Then all I have to say is that the price of getting his legislation through is that the people of this country are taxed by laws which they cannot possibly understand, and I must say I think that this is the worst possible example that has ever been put on the Statute Book.

Plus récemment, des efforts substantiels ont été déployés afin de revisiter la législation fiscale de Grande-Bretagne et de la rendre ainsi plus compréhensible, en circonscrivant toutefois les changements à des efforts visant la lisibilité de la législation sans en modifier la substance. Ainsi, en 1995, un pas important vers une amélioration de la fiscalité britannique a été franchi en ajoutant l'article 160⁴⁹ au *Finance Act* qui obligeait le ministre à développer une stratégie de simplification de la législation fiscale.

⁴⁶ *Himley Estates & Humble Investments Ltd c. CIR*, [1932] 17 T.C. 367, jugement commenté par Richard THOMAS dans « Sir Sidney and Sir John: the Rowllatts and Tax », (2011) 2 *British Tax Review* 210, 222.

⁴⁷ Jack BERSTEIN, « Corporate Control: An Evolving Concept », (1995) 43(5), *RFC*, 1412.

⁴⁸ *Lionel Sutcliffe Ltd c. CIR*, [1928] 14 T.C. 171, par. 188. Jugement commenté par Richard THOMAS, préc., note 46.

⁴⁹ R.-U., HM TREASURY, *Budget 1995*, en ligne : <<http://archive.treasury.gov.uk/pub/text/budget95/rev33.txt>>.

- (1) The Inland Revenue shall prepare and present to Treasury Ministers a report on tax simplification.
- (2) The report shall be laid before Parliament and published before 31 December 1995.
- (3) The report shall give –
 - (a) an account of recent tax legislation history;
 - (b) full details of recent annual additions to both primary and secondary legislation;
 - (c) a summary of recent annual additions to both primary and secondary legislation;
 - (d) the advantages and disadvantages of possible solutions including a Royal Commission on taxation and a tax law commission.

C'est ce qui a donné lieu, en 1996, au *Tax Law Rewrite Project* en vertu duquel a été entamée la réécriture d'une portion importante de la législation fiscale afin de la rendre plus simple et compréhensible sans pour autant en altérer les concepts fiscaux sous-jacents puisque, selon le Comité, « existing legislation needs to be rewritten in plain English⁵⁰. » Le Comité a toutefois refusé que l'exercice de rédaction intègre à ce moment le *principle-based drafting*, plus tard retenu en Australie, au motif que « a detailed provision will very frequently give greater immediate certainty than one based on general principles.⁵¹ » Le Comité avait toutefois précisé qu'il ne rejetait pas définitivement cette méthode en reportant à plus tard son application alors que les principes généraux dont il est question seraient intégrés à une législation principale alors que les détails seraient incorporés à une documentation secondaire.

Compte tenu de cette volonté exprimée d'améliorer la lisibilité de la loi, depuis 2001, la législation fiscale britannique a adopté une nouvelle terminologie linguistiquement plus accessible alors que les dernières législatives modifications déposées, celles de 2010 visant le *Corporation Tax Act* de même que le *Taxation (International and other provisions) Act*, ont sonné le glas pour ce projet de réécriture⁵². Selon Judith Freedman, professeure de fiscalité à l'Université d'Oxford, la Grande-Bretagne doit maintenant aller de l'avant avec une réforme basée sur la *principle-based legislation* malgré les timides avancées obtenues à ce chapitre en Australie.

⁵⁰ TAX LAW REVIEW COMMITTEE, *Final Report on Tax Legislation*, juin 1996, en ligne : <<http://www.ifs.org.uk/comms/comm55.pdf>>, p. 32.

⁵¹ *Id.*, 7.

⁵² R.-U., HM REVENUE & CUSTOMS, *Tax Law Rewrite*, en ligne : <<http://www.hmrc.gov.uk/rewrite>>.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

The current route of ever increasing amounts of detailed legislation cannot continue and we need to find ways to improve the situation. We should, however, step further back to find starting points for this work and integrate it with structural policy reform exercises. Basic charging provisions should be rewritten using PBL, rather than using this for small areas of tax-avoidance activity⁵³.

C'est ainsi que la *principled-based legislation* a récemment été utilisée dans la législation britannique, mais uniquement dans la foulée de l'introduction des nouvelles mesures anti-évitement⁵⁴.

À la suite de cet exercice, long et coûteux, de réécriture de plusieurs aspects de la législation fiscale, les commentateurs étant d'opinion que la substance fiscale n'avait pas pour autant été simplifiée⁵⁵, un document intitulé « *Tax policy making: A new approach* » a été déposé le 22 juin 2010 afin d'élaborer des stratégies de développement de la fiscalité, compte tenu des lacunes suivantes qui ont été identifiées :

A lack of clear strategy for the tax system;
Consulting too late in the policy development cycle;
Length and complexity of the tax code;
Uncertainty due to the volume and timing of tax changes; and
Inadequate Parliamentary scrutiny of tax legislation.

En 2010, le gouvernement britannique a procédé à la création de l'*Office of Tax Simplification*⁵⁶ chargé de conseiller le gouvernement dans la simplification du système fiscal; divers rapports ont été publiés par ce Bureau⁵⁷ et les trois objectifs qui se dégagent du rapport de 2011 sont la

⁵³ Judith FREEDMAN, « Improving (Not Perfecting) Tax Legislation: Rules and Principles Revisited », (2010) 6(14) *British Tax Review* 717, en ligne : <<http://ssrn.com/abstract=1804354>>; voir aussi Margaret MCKERCHAR, Kristen MEYER et Stewart KARLINSKY, « Making progress in tax simplification: a comparison of the United States, Australia, New Zealand and the United Kingdom », (2008) *University of New South Wales University of New South Wales Faculty of Law Research Series*, Paper 49, 381.

⁵⁴ R.-U., HM TREASURY AND HMRC, *Principles-based Approach to Financial Products Avoidance*, novembre 2008, en ligne : <http://www.hm-treasury.gov.uk/d/wms_antiavoidance_061210.pdf>.

⁵⁵ Geoffrey HOWE, « Why we must change the way tax law is made », *Financial Times*, 3 July 2008, en ligne : <<http://www.ft.com/cms/s/0/898e6da2-484c-11dd-a851-000077b07658.html#axzz1z03zQhH7>>; R.-U., INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES, *Green Budget 2008*, January 2008, en ligne : <<http://www.ifs.org.uk/budgets/gb2008/index.php>>; pour une revue des critiques, voir : Francis CHITTENDEN et Hilary FOSTER, *Is there a way out of the tax labyrinth?*, Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), mars 2009, en ligne : <<https://www.escholar.manchester.ac.uk/api/datastream?publicationPid=uk-ac-man-scw:113846&datastreamId=FULL-TEXT.PDF>>.

⁵⁶ OFFICE OF TAX SIMPLIFICATION, en ligne : <<http://www.hm-treasury.gov.uk/ots.htm>>.

⁵⁷ OFFICE OF TAX SIMPLIFICATION, *Review of Tax Reliefs Final Report*, mars 2011, en ligne : <<http://www.hm->

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

prévisibilité, la stabilité et la simplification du régime fiscal. Ce rapport constitue aussi un aveu que certaines stratégies visant à enrayer l'évitement fiscal ne sont pas efficaces :

However, the way in which tax avoidance has sometimes been tackled has contributed to instability and complexity: frequent announcements of legislative change contribute to the perception of instability in the tax system; and detailed anti-avoidance rules have contributed significantly to the complexity of the tax code⁵⁸.

Malgré ces objectifs louables et nobles, le *Finance Act* de 2012 contenait 670 pages, en plus des notes explicatives, soit le plus long projet de loi déposé en 20 ans alors que celui de l'année 2000 contenait 613 pages et celui de 2004, 634 pages⁵⁹, ce qui a généré la réaction suivante du *Chartered Institute of Taxation* :

It is clearly impossible for Parliament to give such an enormous Bill proper scrutiny in the limited time available. [...]

We are surely getting to the point where the stages of good tax policy making – as set out in the government's 'Tax Policy Making – a new approach' need to be formalised in a code of practice. Any deviation from using all the proper stages, apart from anti-avoidance measures, needs to be specifically explained and justified by Ministers⁶⁰.

1.3 États-Unis

La loi fiscale américaine est complexe, même très complexe. De 504 pages qu'il comptait en 1939, le *Internal Revenue Code* est passé à 8200 pages en 1945 alors qu'il culminait à 71684 pages en 2010⁶¹. Entre les années 2000 et 2010, 4428 modifications ont été apportées à la Loi dont 579 en 2010 seulement⁶².

treasury.gov.uk/d/ots_review_tax_reliefs_final_report.pdf>.

⁵⁸ OFFICE OF TAX SIMPLIFICATION, *Tax-policy making: a new approach*, juin 2010, en ligne : <http://www.hm-treasury.gov.uk/d/junebudget_tax_policy_making.pdf>, p. 9.

⁵⁹ CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION, Press Release: Finance Bill 2012 weighs in at 670 pages, 29 mars 2012, en ligne : <http://www.tax.org.uk/media_centre/LatestNews-migrated/PR_FB12>.

⁶⁰ *Id.*

⁶¹ POLITICAL CALCULATIONS, *The Growing Complexity of the U.S. Federal Tax Code*, 11 mars 2010, en ligne : <<http://politicalcalculations.blogspot.com/2010/03/growing-complexity-of-us-federal-tax.html>>.

⁶² NATIONAL TAXPAYER'S ADVOCATE, *2010 Annual Report to Congress: The Time for Tax Reform is now*, en ligne : <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/files/MSP1_Tax%20Reform.pdf>, p. 4-5.

Bien que diverses mesures aient été mises en place par le gouvernement américain visant à rendre le système fiscal plus transparent - panoplie de documentation disponible pour tous et instauration de mesures d'accompagnement dans les litiges qui les opposent au fisc américain par la création du *Taxpayer's Advocate Service*⁶³, on ne peut pour autant conclure que le législateur américain a répondu aux critiques portant sur la complexité législative. Pourtant, de telles critiques sont nombreuses et elles ont été exprimées depuis fort longtemps. Le juge américain, Billings Learned Hand, ayant siégé à New York de 1924 à 1951 à la Cour d'appel du deuxième circuit, s'est exprimé sur le sujet en des termes très évocateurs que l'on pourrait qualifier de quasi poétiques :

In my own case, the words of such an Act as the Income Tax, for example, merely dance before my eyes in a meaningless procession: cross-reference to cross-reference, exception upon exception - couched in abstract terms that offer no handle to seize hold of - leave in my mind only a confused sense of some vitally important, but successfully concealed, purport, which it is my duty to extract, but which is within my power, if at all, only after the most inordinate expenditure of time. I know that these monsters are the result of fabulous industry and ingenuity, plugging up this hole and casting out that net, against all possible evasion⁶⁴ ...

Puis, toujours aux États-Unis, le réputé professeur de fiscalité James Eustice⁶⁵ dans un texte publié en 1989⁶⁶ et dont la pertinence encore aujourd'hui ne fait aucun doute, qualifie la loi fiscale de « truly lovely in its baroque complexity »⁶⁷, et arborant son couvre-chef de professeur, précise qu'il craint que la complexité croissante de la loi rende un jour la matière impossible à enseigner⁶⁸. Dans sa réflexion sur le sujet, Eustice s'étonne de l'élargissement du spectre d'application de la loi fiscale :

The tax law is increasingly thought to be the solution for practically every social or economic problem that the mind can imagine⁶⁹.

⁶³ TAXPAYER ADVOCATES SERVICE, en ligne : <<http://www.irs.gov/advocate>>.

⁶⁴ É.-U., *Welder v. United States*, (1971) 329 Fed. Supp. 741-42 (S. D. Tex.).

⁶⁵ James S. EUSTICE, professeur émérite de fiscalité, New York University School of Law; il est décédé le 26 avril 2011.

⁶⁶ James S. EUSTICE, « Tax Complexity and the Tax Practitioner », (1989) 45(1) *Tax Law Review*, 7-24.

⁶⁷ *Id.*, 8.

⁶⁸ *Id.*

⁶⁹ *Id.*, 10.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Selon lui, c'est en s'écartant de ses buts premiers que le système a emprunté la voie de la complexité :

Congress would also seem to be well advised to stop trying to solve every economic, social and political problem via the tax law route – the system simply cannot support this heavy a burden⁷⁰.

Pour cet auteur, les sources de la complexité sont nombreuses. La première, inévitable, est liée aux causes structurelles :

We also have a big country, a complex country with a complex society and a complex economy, and there are large sums at stake⁷¹.

Il y a d'autre part, ce qu'il appelle les « built-in factors », c'est-à-dire les décisions de politique fiscale qui ont contribué à l'accroissement de la complexité du système, dont celle d'établir un système distinct de taxation pour les sociétés, celle de taxer les gains en capital et finalement celle d'établir un système progressif de taxation⁷².

Toujours selon Eustice, plusieurs acteurs doivent être pointés du doigt à titre de responsables de cette complexité. C'est le cas des membres du Congrès qui œuvrent avec une rapidité déconcertante dans un domaine d'activité qu'ils connaissent peu alors qu'ils sont constamment soumis aux pressions exercées par des groupes d'intérêt⁷³.

Certainly the incessant tinkering with the tax law by Congress is something that could profitably be stopped before we all drown in an ocean of verbiage⁷⁴.

Il cible aussi ceux qu'il appelle les « *medecine men* », soit, d'une part, les fiscalistes étant donné leur excès de zèle dans la quête du résultat escompté et, d'autre part, les professeurs de fiscalité pour ce qu'il appelle « an excessive academic concentration on technical tax trivia ».

⁷⁰ *Id.*, 23.

⁷¹ *Id.*, 12; cette position est partagée par le regretted Stanley S. SURREY dans « Complexity and the Internal Revenue Code: The Problem of the Management of Tax Detail », (1969) 34 *Law and Contemporary Problems* 673, 686 : « The aspect of complexity breeding complexity is in large part a result of the fact that our complicated tax rules are applicable to an enormously complex economic and legal system ».

⁷² J. S. EUSTICE, préc., note 66, 12-13.

⁷³ *Id.*, 13-14.

⁷⁴ *Id.*, 20.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

[...] the tax writings in legal periodicals reveals a depressingly uniform level of mediocre published pollutant⁷⁵.

Pour le professeur Eustice, les écarts quant aux méthodes d'interprétation retenues par les tribunaux constituent aussi une source de confusion et contribuent à l'accroissement de la complexité. Selon lui, les juges causent moins de dommages lorsqu'ils se limitent à interpréter la loi que lorsqu'ils adoptent la voie plus spirituelle et tentent de créer le droit. Bien que les tribunaux utilisent en réalité les deux approches, Eustice se plaint à reprendre l'énoncé du fiscaliste Eisentein : « I am always literal unless I can do better being spiritual⁷⁶. »

Stanley Surrey, qui fut professeur de fiscalité à la Faculté de droit de l'Université Harvard durant plus de 20 ans et à qui on attribue le concept de « dépenses fiscales » (*tax expenditures*), écrit que la nécessité de simplifier la fiscalité, déjà en 1968, était une idée répandue, mais peu de moyens étaient pris pour y accéder.

It must appear to an observer of the tax scene that simplification is the most widely quoted but the least widely observed of the goals of tax policy⁷⁷.

Surrey était aussi d'opinion que la complexité fiscale s'inscrivait dans une spirale alimentée par... la complexité :

The aspect of complexity breeding complexity is in large part a result of the fact that our complicated tax rules are applicable to an enormously complex economic and legal system. Clearly, such a society both engenders and demands a complex tax system. However, the intricacy, the artificiality, and the arbitrary character of technical tax rules probably produce considerably more fertile breeding ground for still more complex rules than any other part of our legal system⁷⁸.

Surrey, de même que plusieurs autres, insistent aussi sur l'écart qui distingue les notions d'équité et de simplification : « the main rival to simplification is, of course, equity⁷⁹ ».

⁷⁵ *Id.*, 17.

⁷⁶ *Id.*, 16.

⁷⁷ Stanley S. SURREY et Gerard M. BRANNON, « Simplification and Equity as Goals of Tax Policy », (1968) 9(4) *William and Mary Law Review* 915, 915.

⁷⁸ Stanley S. SURREY, « Complexity and the Internal Revenue Code: The problem of the Management of Tax Detail », (1969) 34 *Law and Contemporary Problems* 673, 686.

⁷⁹ S. S. SURREY et G. M. BRANNON, préc., note 77, 915 ; le professeur TRAN-NAM de Sydney en Australie qualifie ces concepts de « miroirs » : Binh TRAN-NAM, « Tax reform, tax simplification: some conceptual issues and a

C'est ainsi que les détenteurs du pouvoir aux États-Unis se sont bien peu attardés à la simplification de la fiscalité. Il y eut certes l'énoncé du président Reagan, en 1985, qui s'est dit inquiet face à la complexité des lois fiscales dans un plaidoyer visant la promotion des lois « that people can understand⁸⁰ ». Puis, il y eut le groupe de travail formé par le président Georges W. Bush dont les recommandations⁸¹ déposées en 2005 visant la simplification de la fiscalité se résumaient à réduire la taille de la loi, mais les vraies critiques sont surtout venues de Nina Olson qui occupe le poste de *National Taxpayer's Advocate*, dans les rapports qu'elle a publiés, dont celui de 2005⁸², qui font état des ravages causés par la complexité fiscale :

Our tax code has grown so complex that it creates opportunities for taxpayers to make inadvertent mistakes as well as to game the system, [...] As taxpayers become confused and make mistakes, or deliberately 'push the envelope,' the IRS understandably responds with increased enforcement actions. The exploitation of 'loopholes' leads to calls for new legislation to crack down on abuses, which in turn makes the tax law more complex. Thus begins an endless cycle – complexity drives inadvertent error and fraud, which drive increased enforcement or new legislation, which drives additional complexity. In short, complexity begets more complexity. This cycle can only be broken by true tax simplification, followed by ongoing legislative and administrative discipline to avoid 'complexity creep'⁸³.

En 2010, le président Obama a posé un geste, certes symbolique, mais néanmoins significatif, en signant le *Plain Writing Act*⁸⁴, qui exige l'utilisation de termes compréhensibles dans la documentation émise par le gouvernement fédéral, notamment la documentation fiscale.

The term 'plain writing' means writing that is clear, concise, well-organized, and follows other best practices appropriate to the subject or field and intended audience⁸⁵.

preliminary assessment » (1999) 21 *Sydney Law Review* 500.

⁸⁰ Citation tirée de Bobbie COOK MARTINDALE, Bruce KOCH et Stewart KARLINSKY, « Tax law complexity: the impact of style » (1989) 29 *The Journal of Business Communication* 383, 383.

⁸¹ PRESIDENT'S ADVISORY PANEL ON FEDERAL TAX REFORM, *Simple, Fair and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System*, novembre 2005, en ligne : <<http://govinfo.library.unt.edu/taxreformpanel/>>.

⁸² INTERNAL REVENUE SERVICE, *National Taxpayer Advocate's 2005 Annual Report to Congress: Stresses Need for Fundamental Tax Simplification*, 10 janvier 2006, en ligne : <<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=152705,00.html>>.

⁸³ *Id.*

⁸⁴ É.-U., *Plain Writing Act*, H.R. 946 (111th).

⁸⁵ *Id.*, par. 3(3).

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Plus récemment, dans une présentation⁸⁶ faite en 2011 devant le comité sénatorial des finances aux États-Unis, madame Olson a énoncé les grands enjeux de la complexité fiscale et incite le gouvernement à agir rapidement :

Complexity Leads to Inadvertent Errors, Even by Taxpayers Who Will Go to Great Lengths to Comply.

Complexity Creates Opportunities for Abuse that Can Be Exploited by Those Who Want to Avoid Their Tax Obligations.

Complexity and the Resulting Loopholes, Inequities, and Burdens Alienate Those Who Are Trying to Comply.

1.4 Australie

L'approche australienne marque un heureux contraste avec celle adoptée par le Canada et les États-Unis. Plutôt que de se contenter de prononcer des discours faisant état de la complexité de la législation fiscale, l'Australie a adopté une approche très pragmatique dans les années 90 en procédant à une nouvelle rédaction d'une portion de la législation fiscale en s'appuyant sur le *plain language drafting*. Cette réforme n'était pas le premier effort de révision entrepris par ce pays. S'appuyant notamment sur les travaux de la Commission Carter, le rapport Asprey⁸⁷ déposé en 1975, recommandait une sérieuse refonte de la législation fiscale accompagnée d'une simplification du système. Toutefois, c'est davantage la simplicité administrative permettant de réduire les coûts de système qui était visée plutôt que la révision du langage utilisé dans la loi.

Cette révision des années 90 basée sur le *plain language drafting* n'était pas une solution adéquate à la complexité fiscale selon le professeur Rick Krever :

Still, since 1997 all new tax legislation is supposed to have been drafted using 'plain English' construction to simplify the law. The law nevertheless has grown in complexity. One undeniable factor is bad drafting. Notwithstanding the lofty goals of the plain English simplification project, the drafters continue to turn out measures with

⁸⁶ Nina E. OLSON, *Hearing on complexity and the tax gap: making tax compliance easier and collecting what's due*, Committee on Finance, United States Senate, 28 juin 2011, en ligne : <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/nta_testimony_taxgap_062811.pdf>, p. 7.

⁸⁷ K. ASPREY, *Taxation Review Committee Full Report*, University of Sydney, 31 janvier 1975, en ligne : <<http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=law/xml-main-texts/p00087.xml;chunk.id=LEVI;toc.depth=1;toc.id=LEVI;database=;collection=;brand=default>>, p. 15.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

constructions and meanings that are counter-intuitive to the point of obscurity. It often appears as though their object is to deliberately mystify by means of intricately designed mazes erected as barriers to prevent all but those who designed the measures from understanding them⁸⁸.

Pour Krever, le temps était alors venu de se tourner vers des avenues plus prometteuses, notamment les législations incluant des dispositions d'objet (*purpose clause*)⁸⁹.

Simple amendments to address structural flaws, purposive definitions and better-designed tax expenditures are useful starting points for such an exercise⁹⁰.

Considérant que les conclusions du *plain language drafting* n'étaient pas à la hauteur des attentes et à la lumière des recommandations du *Ralph Report*⁹¹, il fut décidé vers l'année 2002⁹² que les modifications à venir non seulement poursuivraient sur la lancée du *plain language* mais seraient aussi rédigées sur le modèle du *principle based drafting* appelé aussi *coherent principles approach* ainsi décrite :

The coherent principles approach aims to write tax law in a series of operative rules, that are principled statements about what the law is intended to do, rather than details about the mechanism that gets it there⁹³.

Krever définit ainsi cette méthode :

Principle-based drafting structures legislation in a 'pyramid' form, starting with fundamental principles and then carving out exceptions to the basic fall-back rule. This approach stands in stark contrast to current practice which is based on the use of multiple separate provisions dealing with specific instances, devoid of principle⁹⁴.

⁸⁸ Rick KREVER, « Taming Complexity in Australian Income Tax », (2010) 25 *Sydney Law Review* 467, 505.

⁸⁹ Krever semble avoir changé d'idée au sujet des « *purpose clause* » et privilégie maintenant le « *principle based drafting* », voir : Judith FREEDMAN, *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford University Center for Business Taxation, en ligne : <<http://denning.law.ox.ac.uk/tax/documents/BeyondBoundaries.pdf>>, p. 193 à 195.

⁹⁰ R. KREVER, préc., note 88.

⁹¹ R. RALPH, R. ALLERT et B. JOSS, *A strong foundation-discussion paper: establishing objectives, principles and processes*, (1998), en ligne : <<http://www.rbt.treasury.gov.au/publications/paper1/index.htm>>.

⁹² Cette date est incertaine et les auteurs australiens la situent entre 2002 et 2004, voir : M. WALPOLE et C. EVANS, « The delicate balance: Revenue authority discretion and the rule of law », dans Chris EVANS, Judith FREEDMAN et Richard KREVER, *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam, IBFD, 2011, p. 138.

⁹³ Duncan BENTLEY, « Tax law drafting: the principled method », (2004) 14(1) *Revenue Law Journal* 1, 1.

⁹⁴ Rick KREVER, « Plain English Drafting, Purposive Drafting, Principle-based Drafting: Does Any of it Matter? » dans : J. FREEDMAN, préc., note 89, p. 194.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Ce travail de rédaction utilisant le *plain langage* jumelé par la suite au *principle based drafting* est toutefois demeuré partiellement inachevé de sorte que la communauté fiscale doit maintenant fonctionner avec deux textes législatifs en parallèle : la loi originale de 1936 - *Income Tax Assessment Act 1936* - et celle partiellement réécrite, la *Income Tax Assessment Act 1997*.

Malgré ces efforts entrepris en Australie, le professeur Graeme Cooper est d'avis que le phénomène de la complexité atteint des sommets inégalés dans l'imaginaire collectif : « Indeed, in the popular imagination, tax law is probably considered the apotheosis of incomprehensibility⁹⁵, »

There is some innate appeal to the intuition that if tax is a quagmire, it could well be because the statute is incomprehensible. Indeed, in the popular imagination, tax law is probably considered the apotheosis of incomprehensibility. There may be many reasons for the famed incomprehensibility of tax laws, including language and style. Any measure that would make law more accessible to the community must surely be important in a democracy⁹⁶.

Cooper explique ainsi l'enthousiasme des défenseurs de cette méthode :

While the author cannot point to any external source to support this conjecture, it has always seemed to him that the enthusiasm for principles-based drafting began from the perception that the Guides were largely successful--they could and did capture the essence of a legislative regime. In other words, the problem of confusion arising from brevity was not seen to be an issue. However, they would always suffer from the second difficulty that, not being operative, there would always be tension between the Guide and the rule. The implication seemed to be clear: why enact two provisions? Why not just make the Guide (or its equivalent) into the single and operative text⁹⁷?

Bien que le *principle based drafting* ne fasse pas l'unanimité, il s'agit néanmoins d'une avancée prometteuse puisqu'elle offre une législation moins axée sur les détails que la formule traditionnelle tout en permettant une interprétation axée davantage sur les principes sous-jacents :

The approach of principle-based law is very different. It aims to deal with issues at a general, or thematic, level and only descends to detail when there is something specific about a particular case that requires separate attention. There is less room to argue that each new situation can only be dealt with properly by a new specific rule because the

⁹⁵ Graeme S. COOPER, « Legislating Principles as a Remedy for Tax Complexity », (2010) 4 *British Tax Review* 334.

⁹⁶ *Id.*, 336.

⁹⁷ *Id.*, 339.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

principle is intended to deal with *all* relevant situations. Even as new situations emerge, a properly constructed principle provides a framework for working out how to deal with them⁹⁸.

Selon Pinder, elle est une amorce de solution visant à minimiser la complexité :

How does the coherent principles approach help with complexity?

The primary goal of the current black-letter approach to tax law is to realise an effective technical model, so that the law works. The effective communication of that technical model to readers, while important, has been a secondary consideration. But, even if communication had been the primary focus, complexity would still have been a problem because it is an inherent result of trying to write a rule for each situation.

The coherent principles approach, in contrast, may provide at least a partial solution to the issue of complexity. It aims to explain the law's intended outcomes, not to detail the law's application in a variety of different situations. Although that does not reduce the number of issues the law has to cover, it does synthesise into a few principles what in a black-letter version could be several ideas and many rules. This can greatly reduce the number of ideas in the law and the interactions between those ideas.

Perhaps more significantly, presenting the ideas as principles can help readers to organise their thinking about what the law is doing. Having fewer ideas makes a better structure possible, especially if those ideas map onto the reader's existing understanding of the world.

Selon Walpole et Evans⁹⁹, le langage plus évasif de la législation écrite en vertu du *principle based drafting* n'est peut-être pas la bonne solution puisqu'il exigera davantage d'éclaircissements et de précisions de la part des autorités fiscales qui joueront en quelque sorte le rôle de législateur :

The absence of a strict interpretation rule and its replacement with a principle that lacks specifics, it seems, gives an opportunity to the Commissioner to do precisely what Pinder says is not possible. The Commissioner is being given the opportunity to write the law as it applies to the particular facts. If it is an inherent principle of the rule of law that Parliament should make the law, this is potentially a breach of the rule of law.

Plus récemment, l'Australie a fait l'objet d'une autre révision de sa fiscalité à la suite du rapport « Henry » qui s'est aussi attaqué à la complexité. Les commentateurs n'ont toutefois pas été

⁹⁸ Greg PINDER, *The coherent principles approach to tax law design*, Australian Treasury, automne 2005, en ligne : <http://archive.treasury.gov.au/documents/987/PDF/07_coherent_principles.pdf>, p. 87.

⁹⁹ M. WALPOLE et C. EVANS, préc., note 92, p. 139.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

satisfaits des efforts de simplification qui y ont été suggérés puisqu'ils n'ont pas perçu une nette volonté d'intégrer cette composante à la réforme :

While the Henry Review performs relatively well in terms of the measures of trends of simplification observed by the OECD, it is also apparent that tax simplification was not truly a fundamental concern of the Review. Simplification often seems to be a “bolt-on” or afterthought to other aspects of tax reform, rather than truly integrated with, or embedded in, the process of tax reform. As a result, our view is that the collection of simplification-related recommendations in the Henry Review lacks coherence, comprehensiveness and specificity¹⁰⁰.

Signalons que malgré la nouvelle mouture de la loi, celle de 1997, le *Australian Taxation Office* s'est vu décerner en 2005 le très peu enviable deuxième prix du *Plain English Campaign Golden Bull Awards*¹⁰¹ pour la piètre rédaction de l'article 165-55A du *New Tax System (Goods and Services Tax) Act* de 1999 :

For the purpose of making a declaration under this Subdivision, the Commissioner may:

- a) treat a particular event that actually happened as not having happened; and
- b) treat a particular event that did not actually happen as having happened and, if appropriate, treat the event as:
 - i) having happened at a particular time; and
 - ii) having involved particular action by a particular entity; and
- c) treat a particular event that actually happened as:
 - i) having happened at a time different from the time it actually happened; or
 - ii) having involved particular action by a particular entity (whether or not the event actually involved any action by that entity).

Malgré les incertitudes entourant les succès du *principle base drafting*, une chose est claire : l'Australie a reconnu le problème de la complexité fiscale et depuis près de 20 ans, pose des gestes qui pourraient avoir des conséquences favorables à terme.

¹⁰⁰ C. EVANS et B. TRAN-NAM, « Controlling tax complexity: Rhetoric or Reality? » (2010) dans C. EVANS, R. KREVER et P. MELLOR (dir.), *Australia's Future Tax System: The Prospects After Henry*, Sydney, Thompson Reuters, p. 439-463.

¹⁰¹ PLAIN ENGLISH CAMPAIGN, *Golden Bulls winners 2005*, en ligne : <http://www.plainenglish.co.uk/awards/golden-bull-awards/golden-bull-winners-2005.html>.

1.5 Nouvelle-Zélande

Depuis une vingtaine d'années, à l'instar de l'Australie, la Nouvelle-Zélande a été à l'écoute des critiques visant la complexité fiscale et a posé des gestes significatifs afin de corriger la situation. Le professeur John Prebble¹⁰² a tenté, à sa façon, d'identifier les sources de la complexité fiscale :

Income tax law suffers from inherent difficulties that do not afflict other areas of laws in the same way. ... Why is it that income tax law is so complex and difficult? The primary reason is that income tax law, more than any other branch of the law, tries, but fails, to reconcile natural law on one hand with the laws of men and women on the other. What I mean by « natural law » is the law of nature, of physical things, and of facts.

En 1989, la Nouvelle-Zélande a entrepris une démarche de simplification de sa législation fiscale par la mise sur pied du Comité Waugh¹⁰³ qui, en 178 recommandations, suggérait des modifications autant sur la mécanique fiscale que sur le vocabulaire utilisé dans la législation.

However, the effectiveness of these early tax simplification initiatives was questioned. In 1992 Tan and Tower found that the tax legislation was very difficult to read by a high percentage of taxpayers and that the post-simplification codes appeared to be at least as complex as their pre simplification equivalents¹⁰⁴.

Une seconde ronde de modification fut entamée en 1994 qui fut plus fructueuse que la précédente. Ce travail qui s'est effectué sur une période de 15 ans plutôt que sur 5 ans comme initialement prévue avait pour objectif :

to make the legislation easier to understand without changing the effect of the tax laws. The drafting styles used in the rewrite process include the use of plain language, section headings, sub-headings, diagrams, and flowcharts¹⁰⁵.

¹⁰² John H. PREBBLE, « Why is tax law incomprehensible? » (1994) 4 *British Tax Review* 380, en ligne : <<http://papers.ssrn.com/abstract=1681810>>, p. 4 et 5.

¹⁰³ L. M. TAN et G. TOWER, « The readability of tax laws: an empirical study in New Zealand », (1992) 9 *Australian Tax Forum* 355.

¹⁰⁴ Margaret MCKERCHAR, Kristen MEYER et Stewart KARLINSKY, « Making progress in tax simplification: a comparison of the United States, Australia, New Zealand and the United Kingdom », (2008) *University of New South Wales Faculty of Law Research Series*, Paper 49, 378.

¹⁰⁵ Adrian SAWYER, « Enhancing Compliance Through Improved Readability: Evidence from New Zealand's Rewrite "Experiment" » (2010) *IRS Research Bulletin*, en ligne : <<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/10rescon.pdf>>.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Bien entendu, tel que le précise Adrian Sawyer, professeur à l'Université de Canterbury de Christchurch, le système fiscal de ce pays, à la base moins complexe - par exemple, il ne contient pas de disposition imposant le gain en capital - a quelque peu facilité l'exercice de révision.

The relative simplicity of the political processes in NZ, coupled with the relatively less complex starting point with regard to the income tax legislation that the NZ legislative drafters were faced with compared to that facing other countries, and the colonial history that forms a backdrop to much of NZ's income tax policy, facilitated the rewrite project¹⁰⁶.

Ce même auteur fait aussi remarquer que la longueur moyenne des phrases de la loi est ainsi passée de 324 mots à 53 mots, facilitant ainsi sa compréhension¹⁰⁷.

Selon un groupe d'auteurs¹⁰⁸ de diverses provenances ayant comparé la feuille de route de plusieurs juridictions quant à l'adéquation entre les moyens utilisés afin simplifier la fiscalité et les résultats obtenus, l'expérience démontre que la seule amélioration de la qualité du texte législatif de quelque juridiction que ce soit, ne peut suffire à simplifier le système fiscal en l'absence d'une réflexion en profondeur portant sur la politique fiscale.

In terms of drafting legislation, the experiences of the US, Australia and the UK experiences clearly demonstrate that improving the readability of tax laws per se is largely ineffective or at best superficial where the underlying policies are not also reviewed. That is, complex policy, or policy where the objectives are not well articulated, impede the drafting of simple and less voluminous legislation¹⁰⁹.

Selon ce collectif, l'expérience néo-zélandaise de simplification de 1994 s'est révélé un succès en comparaison avec les expériences tentées par les autres juridictions (Australie, Grande-Bretagne et États-Unis), puisque, en Nouvelle-Zélande, les objectifs de qualité de rédaction ont été jumelés à celui de l'amélioration de la politique fiscale étant donné que l'exercice s'intégrait dans une stratégie de développement économique visant la compétitivité économique et l'efficacité économique.

Certainly in terms of having clear objectives, integration of the various components of their tax system and the adoption of a more purposive style of legislation,

¹⁰⁶ *Id.*

¹⁰⁷ *Id.*, 34.

¹⁰⁸ M. MCKERCHAR, K. MEYER, S. KARLINSKY, préc., note 104.

¹⁰⁹ *Id.*, 382.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

policy-makers appeared to have made effective decisions and to have engaged in real consultation. In contrast, the experiences of the United States, Australia, and the United Kingdom demonstrate the ineffectiveness of tax simplification measures when there is poor policy development and the objectives of reform not clearly articulated¹¹⁰.

Parmi les techniques utilisées en Nouvelle-Zélande, et dans une moindre mesure, en Grande-Bretagne, pour rendre la loi plus compréhensible, il vaut la peine de noter l'utilisation de certaines dispositions législatives spécifiant l'objectif des mesures fiscales.

The style of drafting adopted is characterized by purposive clauses and extra-statutory references, general rules to overarch more specific rules, and a commitment to modern drafting techniques and to plain language¹¹¹.

La Nouvelle-Zélande, tout comme sa voisine l'Australie, a fait la preuve qu'elle était préoccupée par les effets de la complexité fiscale et a pris les moyens pour contrer ce problème.

¹¹⁰ *Id.*

¹¹¹ *Id.*, 379.

2. LA COMPLEXITÉ FISCALE : UN ABUS DE DROIT?

Si la complexité fiscale devait constituer un abus de droit, est-ce que la doctrine de l'abus de droit peut s'appliquer au législateur à l'égard d'une loi que tous les intervenants en la matière qualifient de complexe et qui, pour ce motif, ne peut être comprise par les personnes qu'elle vise?

Ce concept d'abus de droit relève avant tout du droit privé : on ne peut exercer ses droits dans le but de nuire à autrui ou de façon excessive ou déraisonnable¹¹². Compte tenu du principe de la souveraineté du Parlement, un des principes constitutionnels les plus fondamentaux, il semble que cette doctrine ne soit pas opposable au législateur, sous réserve notamment des dispositions de la Charte canadienne des droits et libertés. Justement, l'article 7 de la Charte est le fondement d'une doctrine qui s'apparente à une notion d'abus de droit qui s'appliquerait au législateur : la théorie de l'imprécision. Celle-ci découle également du principe de primauté du droit¹¹³.

Ce principe permet aux tribunaux d'invalider les dispositions de la loi qui sont imprécises et deux motifs sous-tendent l'invalidation. Il faut :

Premièrement, que les citoyens soient raisonnablement prévenus des conséquences de leur conduite, de façon à ce qu'ils puissent éviter d'être tenus responsables et (leur permettre)*sic* de faire valoir une défense pleine et entière en cas de poursuites, et deuxièmement, que le pouvoir discrétionnaire en matière d'application de la loi soit limité¹¹⁴.

Quels sont alors les principaux écueils pour les contribuables et qui résultent de la complexité fiscale? S'ils commettent des erreurs dans l'application de la loi, ils en seront responsables et ne pourront, dans la majorité des cas, assurer leur défense sans engager des frais substantiels compte tenu de la complexité inhérente à la matière. Il y a finalement un risque, notamment en fonction

¹¹² *Code civil du Québec* (L.Q. 1991, c. 64), art. 7.

¹¹³ *R. c. Nova Scotia Pharmaceutical Society*, [1992] 2 R.C.S. 606 (C.S.C.).

¹¹⁴ *Id.*, par. 21.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

de la règle générale anti-évitement, que la complexité de la loi et l'obscurité de l'objet des dispositions ouvrent la porte à une application discrétionnaire de la loi.

Cette théorie de l'imprécision a été développée surtout dans le domaine du droit criminel, mais la Cour suprême affirme dans l'affaire *Nova Scotia* qu'elle n'y est pas limitée :

Pour terminer, je tiens à souligner en outre que la norme que j'ai exposée s'applique à tous les textes de loi, de droit civil, de droit pénal, de droit administratif ou autre. Les citoyens ont droit à ce que l'État se conforme aux normes constitutionnelles régissant la précision chaque fois qu'il établit des textes de loi¹¹⁵.

Il est donc permis d'en appliquer les principes en droit fiscal. Dans l'affaire *Mathew*¹¹⁶, il fut justement plaidé jusqu'en Cour d'appel fédérale, mais sans succès, que la règle générale anti-évitement de l'article 245 L.I.R. était inconstitutionnelle au motif qu'elle était imprécise :

Les appelants soutiennent que le libellé de la RGAÉ est si imprécis que le ministre se voit conférer un plein pouvoir de taxation, sans qu'ont ait recouru à un langage explicite et non ambigu, en violation de l'article 53 (de la loi constitutionnelle de 1867)¹¹⁷.

La Cour a répondu à cet argument de la façon suivante :

Lorsqu'il a adopté la RGAÉ, le législateur a fourni au ministre une base additionnelle en vue de fixer une nouvelle cotisation pour un contribuable, conformément au cadre détaillé prévu à cette fin à la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Bien que l'article 245 autorise le ministre à établir une nouvelle cotisation en se fondant sur la politique générale de la Loi plutôt que sur des dispositions spécifiques de la Loi autres que l'article 245, cette politique générale émane du législateur et est interprétée par les tribunaux. On n'a délégué au ministre nul pouvoir d'établir des politiques, non plus qu'un nouvel impôt, de sa propre initiative.

Dans *Schultz c. Canada*¹¹⁸, les contribuables ont « également plaidé que le paragraphe 245(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* tel qu'il se lisait à l'époque des cotisations en question était nul en raison de son imprécision¹¹⁹. » Le tribunal a rejeté l'argument de façon quelque peu laconique :

¹¹⁵ *Id.*, par. 70.

¹¹⁶ *Mathew c. Canada*, [2003] A.C.F. 1470 (C.A.F.) ; pourvoi rejeté à la Cour suprême du Canada sur d'autres bases : [2005] A.C.S. 55 (C.S.C.).

¹¹⁷ *Id.*, par. 20.

¹¹⁸ *Schultz c. Canada*, [1993] A.C.I. 319 (C.C.I.).

¹¹⁹ *Id.*, par. 45.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

« Il est faux de dire que le paragraphe 245(1) est nul en raison de son imprécision. Au besoin, c'est à la Cour qu'il appartient d'en déterminer l'application¹²⁰. »

Que la loi soit sujette à plusieurs interprétations ne suffit pas pour la taxer d'imprécision¹²¹. La norme est celle du « guide suffisant au débat judiciaire »¹²². Dans *Irwin Toy*¹²³, les juges Dickson, Lamer et Wilson ont formulé ainsi leur pensée :

En droit, la précision absolue est rare, voire inexistante. La question est de savoir si le législateur a formulé une norme intelligible sur laquelle le pouvoir judiciaire doit se fonder pour exécuter ses fonctions. L'interprétation de la manière d'appliquer une norme dans des cas particuliers comporte toujours un élément discrétionnaire parce que la norme ne peut jamais préciser tous les cas d'application. Par contre, s'il n'existe aucune norme intelligible et si le législateur a conféré le pouvoir discrétionnaire absolu de faire ce qui semble être le mieux dans une grande variété de cas, il n'y a pas de restriction prescrite "par une règle de droit"¹²⁴.

Ainsi, la théorie de l'imprécision, bien qu'elle puisse éventuellement trouver application en droit fiscal, ne permettra pas à elle seule de régler le problème de la complexité de la loi fiscale. Paradoxalement, on ne peut certes pas invoquer que la loi fiscale manque de précisions, bien au contraire. L'abus de droit, si on pouvait l'appliquer au législateur, serait en quelque sorte l'envers de la médaille de l'imprécision puisque le reproche le plus courant fait au législateur dans le domaine fiscal est la grande complexité de la loi qui découle notamment du trop grand nombre de dispositions, de précisions, d'exceptions et de distinctions.

À l'inverse, la théorie de l'imprécision permet de contrer les dispositions vagues, susceptibles d'interprétations diverses. Dans l'affaire *Nova Scotia*, le juge y va d'une réflexion intéressante, quant à la forme idéale que devrait prendre les lois :

En effet, ... les lois qui sont conçues en termes généraux sont peut-être mieux faites pour la réalisation de leurs objectifs, en ce sens que, dans les domaines où l'intérêt public est en cause, les circonstances peuvent varier considérablement dans le temps et

¹²⁰ *Id.*

¹²¹ *R. c. Nova Scotia Pharmaceutical Society*, préc., note 113, par. 21.

¹²² *Id.*, par. 71 : « La théorie de l'imprécision peut donc se résumer par la proposition suivante : une loi sera jugée d'une imprécision inconstitutionnelle si elle manque de précision au point de ne pas constituer un guide suffisant pour un débat judiciaire. »

¹²³ *Irwin Toy Ltd. c. Québec (Procureur général)*, [1989] 1 R.C.S. 927 (C.S.C.).

¹²⁴ *Id.*

d'une affaire à l'autre. Un texte de loi très détaillé n'aurait pas la souplesse nécessaire et pourrait en outre masquer ses objectifs derrière un voile de dispositions détaillées. L'État moderne intervient de nos jours dans des domaines où une certaine généralité des textes de loi est inévitable. Mais quant au fond, ces textes restent néanmoins intelligibles. Il faut hésiter à recourir à la théorie de l'imprécision pour empêcher ou gêner l'action de l'État qui tend à la réalisation d'objectifs sociaux légitimes, en exigeant que la loi atteigne un degré de précision qui ne convient pas à son objet¹²⁵.

Il est intéressant de constater que la France applique deux concepts qui, s'ils étaient implantés au Canada, pourraient compléter la théorie de l'imprécision. Il s'agit du principe de clarté et celui de l'accessibilité et de l'intelligibilité. Le principe de la clarté a d'abord été consacré dans la décision n° 98-401 DC dans laquelle le Conseil constitutionnel a jugé que le législateur avait défini les mesures législatives de façon suffisamment claire et précise pour satisfaire aux exigences de clarté qui découlent de l'article 34 de la Constitution de 1958¹²⁶.

La décision n° 98-401 DC constitue toutefois la première consécration évidente de cette exigence, car le Conseil constitutionnel considère en l'espèce que le législateur a défini les mesures critiquées de façon suffisamment claire et précise pour satisfaire aux exigences découlant de l'article 34 de la Constitution. La doctrine unanime y a vu une consécration *a contrario* de l'exigence de clarté et de précision de la loi, fondée sur l'article 34 de la Constitution. Confirmée et précisée dans deux décisions datant de 1999 et de 2000, la clarté de la loi est ensuite qualifiée explicitement de principe constitutionnel "qui découle de l'article 34 de la Constitution" dans la décision n° 2001-455 DC¹²⁷.

Quant au second principe, celui de l'accessibilité et de l'intelligibilité :

Cet objectif a été reconnu dans la décision n° 99-421 DC. Le Conseil constitutionnel y considère que l'accessibilité et l'intelligibilité doivent permettre aux citoyens de disposer " d'une connaissance suffisante des normes qui leur sont applicables ". Pour fonder cet objectif, sont mobilisés, sans être simplement juxtaposés, les articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration de 1789¹²⁸.

La dimension subjective de l'exigence d'intelligibilité est fortement neutralisée par sa consécration en tant qu'objectif de valeur constitutionnelle, qui n'est pas un droit subjectif dont les particuliers pourraient se prévaloir. L'exigence de clarté est au contraire constitutionnalisée en tant que principe. En conséquence, le législateur a une

¹²⁵ *R. c. Nova Scotia Pharmaceutical Society*, préc., note 113, par. 6.

¹²⁶ Anne-Laure VALEMOIS, « La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français », (mars 2005) 17 *Cahiers du Conseil constitutionnel*, en ligne : <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseilconstitutionnel/francais/cahiers-du-conseil/cahier-n-17/la-constitutionnalisation-de-l-exigence-de-securite-juridique-endroit-francais.51965.html>>.

¹²⁷ *Id.*, 2.

¹²⁸ *Id.*

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

obligation de résultat en ce qui concerne la clarté, tandis qu'il n'est soumis qu'à une obligation de moyen concernant l'intelligibilité¹²⁹.

Le Conseil constitutionnel de France a justement invalidé, dans une décision¹³⁰ du 29 décembre 2005, l'article 78 de la Loi de Finances de 2006 au motif qu'elle méconnaissait l'article 14 de la Déclaration de 1789, selon lequel : « Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. »

Ce principe a permis au Conseil constitutionnel de censurer, comme inconstitutionnelles, des dispositions si complexes « que les incertitudes qui en résulteraient seraient source d'insécurité juridique, notamment de malentendus, de réclamations et de contentieux¹³¹. »

Voici les passages les plus pertinents de la décision du Conseil constitutionnel :

Considérant que la complexité de ces règles se traduit notamment par la longueur de l'article 78, par le caractère imbriqué, incompréhensible pour le contribuable, et parfois ambigu pour le professionnel, de ses dispositions, ainsi que par les très nombreux renvois qu'il comporte à d'autres dispositions elles-mêmes imbriquées; que les incertitudes qui en résulteraient seraient source d'insécurité juridique, notamment de malentendus, de réclamations et de contentieux;

Considérant que la complexité du dispositif organisé par l'article 78 pourrait mettre une partie des contribuables concernés hors d'état d'opérer les arbitrages auxquels les invite le législateur; que, faute pour la loi de garantir la rationalité de ces arbitrages, serait altérée la justification de chacun des avantages fiscaux correspondants du point de vue de l'égalité devant l'impôt;

Considérant, dans ces conditions, que la complexité de l'article 78 est, au regard des exigences constitutionnelles ci-dessus rappelées, excessive;

Considérant, en second lieu, que le gain attendu, pour le budget de l'État, du dispositif de plafonnement des avantages fiscaux organisé par l'article 78 de la loi déferée est sans commune mesure avec la perte de recettes résultant des dispositions de ses articles 74, 75 et 76;

Considérant, dès lors, que la complexité nouvelle imposée aux contribuables ne trouve sa contrepartie dans aucun motif d'intérêt général véritable;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la complexité de l'article 78 de la loi de finances pour 2006 est à la fois excessive et non justifiée par un motif d'intérêt

¹²⁹ *Id.*

¹³⁰ FRANCE, Décision n° 2005-530 DC (Conseil constitutionnel), 29 décembre 2005, en ligne : <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/depuis-1958/decisions-par-date/2005/2005-530-dc/decision-n-2005-530-dc-du-29-decembre-2005.975.html>>.

¹³¹ Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, Paris, LGDJ, 2011, p. 676.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

général suffisant; qu'il y a lieu en conséquence, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs de la saisine, de déclarer cet article contraire à la Constitution.

3. LES TRIBUNAUX : DÉNONCIATEURS, GÉNÉRATEURS ET VICTIMES DE LA COMPLEXITÉ FISCALE

L'Américain James Eustice était d'opinion que « the judges can create fully as much complexity and confusion as legislators and administrators¹³² ». Selon notre analyse, il n'est pas faux de prétendre que les tribunaux sont une source génératrice de la complexité alors que, et c'est là tout le paradoxe, ils font aussi partie des victimes identifiées de cette même complexité puisqu'ils seront appelés à rendre des jugements dépourvus des balises suffisantes et nécessaires sur lesquelles ils peuvent s'appuyer.

Par ailleurs, les tribunaux sont bien conscients que cette complexité crée des embûches de taille pour les contribuables et certains juges n'hésitent pas à en dénoncer l'impact pour les contribuables dans leurs jugements puisque les effets néfastes de la complexité ne se limitent pas à l'augmentation de coûts occasionnée par la lourdeur de l'administration publique que doit supporter le contribuable.

3.1 Les tribunaux dénonciateurs de la complexité

La complexité législative cause des ennuis dans la reconnaissance des droits des citoyens qui doivent affronter les autorités fiscales. Les tribunaux ont souvent été témoins des difficultés que pose cette situation et n'ont pas hésité à s'élever contre ce phénomène. Voici quelques exemples percutants tirés de jugements faisant preuve de l'exaspération des juges à cet égard.

¹³² J. S. EUSTICE, préc., note 66, p. 11.

*Fibreco Pulp Inc. c. Canada*¹³³ :

Bien qu'il existe certaines institutions difficilement critiquables, on est à bon droit de se demander si les sénateurs et les députés méritent vraiment leur salaire lorsqu'on se rend compte de ce qu'ils infligent à leurs concitoyens par le biais d'édictons solennelles. Compte tenu des difficultés éprouvées par les tribunaux et des répercussions qu'ont les appels accueillis, et parfois ensuite renversés, et compte tenu, aussi, des commentaires et plaintes judiciaires émis au sujet de la complexité déroutante de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il est facile d'en arriver à la conclusion que les législateurs ne comprennent pas les lois qu'ils édictent. Ces messieurs et le ministre concerné semblent s'en remettre aux légistes de la fonction publique et aux avocats fiscalistes qu'ils consultent, le tout dans le but apparent de préserver la complexité de la loi, pour qu'ils rédigent les dispositions législatives que les majorités du Sénat et de la Chambre des communes adoptent consciencieusement.

Ce que tout le monde paraît ne pas voir ou, par politesse, ne veut mentionner, c'est que la Chambre des communes souffre parfois grandement de l'entêtement partisan de ses membres. À tout le moins la Chambre incarne le principe voulant qu'un impôt doit originer des représentants du peuple, tel qu'il est matérialisé aux articles 53 et 54 de la Loi constitutionnelle de 1867, 30 & 31 Victoria, ch. 3 (R.-U.). Et en théorie les députés élus devraient savoir quelles taxes ils imposent aux contribuables canadiens. Le fait que ces gardiens de la bourse des citoyens [et de leur Trésor] ne semblent pas comprendre ce qu'ils édictent (et comment le pourraient-ils?) constitue une raison de plus de laisser l'interprétation des lois aux tribunaux et non pas aux mandarins et au ministre mandatés pour percevoir de l'impôt auprès des citoyens, puisque ces représentants de l'État se trouvent formellement en conflit d'intérêts lorsqu'ils perçoivent les impôts des citoyens et ont en même temps la responsabilité de les traiter équitablement. C'est pourquoi un ministre ayant été mis au courant, dans le détail, par son personnel et ceux qui ont rédigé son projet de loi, de ce qu'il doit dire devant la Chambre des Communes au moment de présenter un budget ou une autre mesure fiscale, peut difficilement être considéré comme une source d'interprétation fiable de la loi qui est sur le point d'être adoptée.

Sans vouloir aucunement ici entacher l'honneur des personnes concernées, nous devons néanmoins souligner que leur constance laisse beaucoup à désirer. Combien de fois avons-nous vu ces dernières décennies un parti non représenté au Parlement ou faisant parti de l'Opposition dénoncer avec véhémence une proposition du gouvernement avant de l'appuyer pleinement quand sa situation s'est améliorée? Et vice-versa. Cela est peut-être la norme que les personnes avisées s'attendent maintenant à voir appliquée, mais cette norme n'est d'aucun secours lorsque vient le moment d'interpréter les lois fiscales ou toute autre loi faisant l'objet de discussions rapportées dans le Hansard. Qui peut affirmer que la présentation d'un budget n'est pas teintée de nuances partisanses? De fait, il s'agit là de l'erreur fondamentale commise par quiconque interprète une loi à la lumière du Hansard, qui est le registre d'une Chambre divisée selon des positions, des expressions et des votes fortement partisans. Le Hansard n'a à peu près pas de valeur en tant qu'outil d'interprétation sérieuse des lois adoptées par la Chambre elle-même de concert avec le Sénat. Pour tout dire, il arrive même au

¹³³ [1994] A.C.F. 702, par. 22. (C.A.F.).

ministre responsable de se faire l'écho de la politique de son parti, aussi solennellement le fasse-t-il.

*Margaret E. Anderson v. The Minister of National Revenue*¹³⁴ :

In my opinion, the respondent's arguments are correct inasmuch as provision 56.1(1) is clearly expressed. This provision indeed is a taxing section. As such, if it was not clearly expressed, it would have no taxing effect.

After having read the said provision several times, I could not understand its meaning. So, stating first that there is only one sentence and it contains the word 'or' seven (7) times, I decided to rewrite the subsection by subdividing it, using the 'or' to clarify the situation. The results are as follows:

[...]

In subdividing the provision as above, I cannot find the verb to which 'an individual within...' is the subject or the object.

Secondly, I cannot see the usefulness of the words 'or for the benefit of the taxpayer' located where they are in the sentence.

Again, after reading the provision many times, I thought that 'or for the benefit of the taxpayer...' must be matched with the words '...payment of an amount to a taxpayer...' a few lines above.

So I rewrote the provision subdividing it as follows:

[...]

The said provision as divided above, if correct, may explain the words 'or for the benefit of the taxpayer...'. And I am not sure it is correct. In the French version, after the word 'province' and before the words 'ou au profit du contribuable ou d'enfants...', there is no comma (,) as found in the English version. Therefore, it seems difficult to think that the phrase 'or for the benefit of the taxpayer...' is connected with the words 'paid to the taxpayer.'

[...]

However, I do not yet have the solution to the other problem: where is the verb to which 'an individual within...' is the subject or the object? This seems important, especially when I state that the said words are located after the words 'pursuant to an order made in accordance with the laws of a province'. In this appeal, indeed, it is pursuant to the Social Development Act of Alberta that an order was issued by the Provincial Court. Therefore, the ambiguity of the text at this level is crucial.

I arrive at the conclusion that this sentence of over 145 words lacks the one or two words or commas necessary to make this charging provision a clear provision.

In my view, on this basis, the appeal must be allowed.

¹³⁴ 88 DTC 1198.

*Dunfield c. Canada*¹³⁵ :

Les dispositions législatives applicables dans ce domaine du droit fiscal étaient, avant les modifications de 1997, complexes et elles déroutaient les contribuables auxquels, malheureusement, elles s'appliquaient. Maintenant, les nouvelles dispositions sont presque incompréhensibles. La complexité législative planifiée n'aurait pas pu atteindre des sommets plus élevés en ce qui concerne à la fois les dispositions de fond et les dispositions d'application touchant l'inclusion dans le revenu, et la déduction du revenu, des versements d'allocations d'entretien. [...]

Des milliers de contribuables sont touchés par ce labyrinthe d'embûches d'ordre législatif. Nombreux sont les contribuables qui, pour des raisons d'ordre économique, sont obligés de se représenter eux-mêmes en cour. Quelle est la probabilité qu'ils réussissent à comprendre ces dispositions, alors que les avocats et les juges cherchent désespérément à les comprendre et à les appliquer? Pour ces contribuables, les querelles domestiques sont déjà suffisamment démoralisantes et déprimantes, faut-il en plus qu'ils vivent un autre calvaire en essayant de retrouver leur chemin dans ce labyrinthe?

*S.T.B. Holdings Ltd. c. Canada*¹³⁶ :

Aucune autre loi, à l'exception possible du Code criminel du Canada, n'est aussi soigneusement décortiquée par des avocats besogneux à la recherche d'une erreur ou d'une ambiguïté afin d'assurer une victoire procédurale à leur client. Les dispositions qui semblaient claires au législateur deviennent confuses; ce qui était noir tourne au gris, voire au blanc. Les tribunaux sont très souvent appelés à éclaircir l'interprétation de la Loi, puisque la version CCH de la Loi et du règlement approche les 3 000 pages. L'obscurité fait partie des règles du jeu et c'est à nous de faire la lumière. Je n'aurais aucun mal à citer de nombreux exemples où la loi rend les contribuables, les avocats, le ministère de la Justice et les tribunaux aussi perplexes les uns que les autres en raison de structures alambiquées, de triples négatifs et de la multiplication des renvois et contre-renvois. L'article en cause ne me semble pas si compliqué que cela, seulement vague, mais sa simplicité même peut justifier différentes interprétations et faire régner une certaine confusion.

*454538 Ontario Ltd. c. Canada*¹³⁷ :

Pour ce qui est de la thèse générale avancée par l'avocat, il faut admettre que les lois fiscales sont reconnues pour leur libellé ambigu, embrouillé et, parfois, presque incompréhensible. Comme l'a déclaré le juge Collier dans l'arrêt *The Great Atlantic and Pacific Tea Co. Ltd. v. The Queen*, 75 D.T.C. 5283 (C.F. 1^{re} inst.), à la page 5285, à propos de l'article 133 de la Loi : "Pour saisir la complexité du problème, il est nécessaire d'exposer les dispositions applicables de la Loi. Pour essayer de résoudre le

¹³⁵ [2001] A.C.I. 539, par. 12. (C.C.I.).

¹³⁶ Préc., note 4, par. 2.

¹³⁷ [1993] A.C.I. 107, par. 45. (C.C.I.).

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

problème, je me vois pour la première fois dans la pénible obligation de pénétrer dans cette jungle de verbiage que l'on trouve dans la nouvelle loi."

*Rezler c. Canada*¹³⁸ :

J'éprouve de la compassion pour la contribuable et en effet, je suis d'accord avec elle sur le fait qu'il est difficile pour les contribuables de connaître et de comprendre tous les aspects de notre législation fiscale très complexe, mais cela ne justifie pas le non-respect de ces lois.

*Hunter c. Canada*¹³⁹ :

Je suis tout à fait d'accord avec les juges Bell et Miller qu'il est malheureux qu'une loi donne lieu à une telle incertitude et à de telles divergences de vues parmi les membres de notre cour. C'est vraiment déplorable.

Les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* concernant les conséquences fiscales d'un échec du mariage et du versement de pensions alimentaires pour conjoint et pour enfants touchent beaucoup de contribuables, dont bon nombre sont dans une situation financière difficile et n'ont pas les moyens de retenir les services coûteux de conseillers professionnels pour que ces derniers les aident à déterminer les conséquences fiscales de leurs arrangements financiers postérieurs au mariage. Néanmoins, les dispositions de la Loi dans ce domaine font partie des dispositions les plus complexes de la législation canadienne. En fait, même les professionnels trouvent probablement que les dispositions de la Loi dans ce domaine sont au mieux ambiguës et au pire, incompréhensibles. Il n'est assurément pas exagéré de s'attendre à ce que nos rédacteurs législatifs s'expriment simplement et clairement, sans d'ambiguïté.

*Cloutier c. Canada*¹⁴⁰ :

À mon avis, cette loi est encore plus difficile à comprendre que la plupart des lois complexes modernes. Elle est remplie de concepts particuliers qu'on a créés à son intention. Son plan d'ensemble est d'une obscurité presque totale, étant enseveli sous des dispositions détaillées.

3.2 Les tribunaux générateurs de la complexité

La jurisprudence étant une source de droit, les citoyens doivent être en mesure de s'appuyer sur les observations et les conclusions émises par les tribunaux dans l'interprétation de textes

¹³⁸ [2009] A.C.I. 502, par. 8. (C.C.I.).

¹³⁹ [2001] A.C.I. 638, par. 18 et ss. (C.C.I.).

¹⁴⁰ [1991] A.C.I. 443, par. 4.05. (C.C.I.).

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

législatifs. Bien que le droit fiscal soit aussi soumis à ce principe, l'approche qui semble guider les tribunaux dans ce domaine nous laisse perplexes compte tenu des soubresauts jurisprudentiels trop nombreux que nous avons relevés et qui ont pour effet de déstabiliser le justiciable alors que la jurisprudence doit justement chercher à déceler le fil conducteur permettant de bien comprendre les tenants et aboutissants d'une disposition.

3.2.1 L'incertitude quant au choix de la méthode d'interprétation

Par exemple, à l'égard des méthodes d'interprétation qui doivent être utilisées en matière fiscale, notamment depuis la décision de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Stuart*¹⁴¹, nous avons assisté à une « évolution » du droit quelque peu difficile à suivre.

Dans l'article précité, le professeur Willis prévoit fort justement l'abandon de la règle d'interprétation stricte des lois fiscales. Comme nous l'avons vu, le rôle des lois fiscales a changé dans la société et l'application de l'interprétation stricte a diminué. Aujourd'hui, les tribunaux appliquent à cette loi la règle du sens ordinaire, mais en tenant compte du fond, de sorte que si l'activité du contribuable relève de l'esprit de la disposition fiscale, il sera assujéti à l'impôt.

Puis, cette même cour, dans la décision *Corporation Notre-Dame de Bon-Secours*¹⁴², a ajouté un coefficient de difficulté supplémentaire en traitant de l'importance de l'interprétation téléologique :

L'approche téléologique fait clairement ressortir qu'il n'est plus possible, en matière fiscale, de réduire les principes d'interprétation à des présomptions en faveur ou au détriment du contribuable ou encore à des catégories bien circonscrites dont on saurait si elles requièrent une interprétation libérale, stricte ou littérale. Je renvoie au passage du juge en chef Dickson, précité, lorsqu'il souligne que la recherche de la finalité de la loi ne signifie pas pour autant qu'une disposition précise ne doive plus faire l'objet de restrictions. En somme, c'est l'interprétation téléologique qui permettra d'identifier l'objectif qui sous-tend une disposition législative spécifique et le texte de loi dans son ensemble. Et c'est l'objectif en question qui dictera, dans chaque cas, si une interprétation stricte ou libérale est appropriée ou encore si c'est le fisc ou le contribuable qui sera favorisé.

¹⁴¹ *Stuart Investments Ltd. c. Canada*, [1984] 1 R.C.S. 536, par. 60.

¹⁴² *Corporation Notre-Dame de Bon-Secours c. Communauté urbaine de Québec et al.*, [1994] 3 R.C.S. 3 (C.S.C.), par. 22.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Le juge LeBel de la Cour suprême du Canada, dissident dans l'affaire *Singleton*¹⁴³, après avoir comparé dans cette affaire les diverses méthodes d'interprétation, soit la méthode du contexte global (*Stuart*), la méthode téléologique et la méthode du sens ordinaire davantage préconisée en réaction à la méthode téléologique, a tenu ces propos suivants, à l'égard du sens qui doit être donné à la méthode du sens ordinaire, qui énoncent clairement le flou juridique qui existe à cet égard :

Notre Cour n'a toujours pas expliqué de manière uniforme en quoi consiste précisément cette méthode.

Pourtant, moins de quatre années plus tard, la Cour suprême rendait sa première décision portant sur l'interprétation de l'article 245 dans l'affaire *Trustco*¹⁴⁴. De façon étonnante, le juge LeBel qui participait au jugement n'a nullement tenté de corriger l'ambiguïté qu'il avait lui-même relevée dans *Singleton*. Qui plus est, la Cour est même allée jusqu'à souligner que la méthode d'interprétation était une question réglée depuis fort longtemps.

Il est depuis longtemps établi en matière d'interprétation des lois qu'"il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur" : voir *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804, par. 50. L'interprétation d'une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble.

Étrangement, cette même analyse "textuelle, contextuelle et téléologique unifiée" sera aussi utilisée dans le contexte de l'application de la règle générale anti-évitement, mais cette fois, elle visera alors un but totalement différent :

L'objet ou l'esprit peuvent être circonscrits grâce à la méthode qu'emploie notre Cour pour toute interprétation législative, à savoir une méthode "textuelle, contextuelle et téléologique unifiée" (*Trustco*, par. 47, *Lipson c. Canada*, 2009 CSC 1, [2009] 1 R.C.S. 3, par. 26). Bien que la méthode d'interprétation soit la même dans le cas de la RGAÉ, l'analyse vise en l'espèce à dégager un aspect différent de la loi. Dans un cas classique d'interprétation législative, la cour applique l'analyse textuelle, contextuelle et téléologique pour établir le sens du texte de la loi. Dans le cas de la RGAÉ, l'analyse textuelle, contextuelle et téléologique vise à établir l'objet ou l'esprit d'une disposition. Il est alors possible que le sens des mots employés par le législateur soit suffisamment

¹⁴³ [2001] 2 R.C.S. 1046 (C.S.C.), par. 65.

¹⁴⁴ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601 (C.S.C.), par. 10; *Lipson c. Canada*, [2009] 1 R.C.S. 3 (C.S.C.), par. 26.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

clair. La raison d'être de la disposition peut ne pas ressortir de la seule signification des mots eux-mêmes. Il ne faut cependant pas confondre la détermination de la raison d'être des dispositions applicables de la Loi avec le jugement de valeur quant à ce qui est bien ou mal non plus qu'avec les conjectures sur ce que devrait être une loi fiscale ou sur l'effet qu'elle devrait avoir¹⁴⁵.

Ainsi, il appert que la méthode téléologique sera utilisée afin de déterminer l'objet d'une disposition de la loi. En d'autres mots, la méthode qui met l'accent sur la finalité de la loi¹⁴⁶ ou sur l'objet de la loi sera celle qui sera privilégiée afin de connaître l'objet d'une disposition. Comme le disait mon père, même une chatte en perdrait ses petits. Cette approche bigarrée a été relevée de brillante façon par Brian Arnold¹⁴⁷ :

Justice Rothstein determined the object, spirit, and purpose of subsection 87(3) by conducting a textual, contextual, and purposive analysis of the provision. (Forget about the fact that it doesn't make sense to engage in a purposive analysis to determine the purpose of a provision. Instead, think about it as considering all of the available information to determine the purpose of a provision.)

Alors que le sens à donner aux principes d'interprétation applicables ne fait même pas l'unanimité dans l'appareil judiciaire, vient maintenant s'ajouter une difficulté additionnelle dans l'établissement du fardeau concernant la présence de l'abus. Et on demande ensuite aux contribuables de se conformer à la loi?

3.2.2 La complexité causée par les jugements à dissidences multiples

L'affaire *Lipson*¹⁴⁸ est l'illustration parfaite de la complexité législative telle que créée et peut-être aussi, vécue par les juges.

La question en litige était de savoir si l'avantage fiscal découlant de la série d'opérations effectuée par les Lipson devait être anéanti par l'application de la règle générale anti-évitement (RGAÉ). Le litige a donné lieu à un jugement de la Cour suprême du Canada fort divisé. Quatre juges

¹⁴⁵ *Copthorne Holdings Ltd. c. Sa Majesté la Reine*, [2011] A.C.S. 63, par. 70.

¹⁴⁶ *Corporation Notre-Dame de Bon-Secours c. Communauté urbaine de Québec et al.*, préc., note 142, par. 22.

¹⁴⁷ Brian J. ARNOLD, « The Canadian Tax System Gets a Christmas Present from the Supreme Court », *The Arnold Report*, posting 025, Association canadienne d'études fiscales, 22 décembre 2011, en ligne : <http://www.ctf.ca/ctfweb/EN/Newsletters/The_Arnold_Report/2011/2011_BArnold_025.aspx>.

¹⁴⁸ *Lipson c. Canada*, [2009] 1 R.C.S. 3 (C.S.C.).

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

composant la majorité ont rejeté l'appel du contribuable alors que deux dissidentes ont été exprimées, pour des motifs totalement distincts, par les trois autres juges qui composaient le banc de sorte que ce litige a, en réalité, donné lieu à trois décisions totalement disparates.

Ainsi, la majorité a conclu que la série d'opérations remplissait les trois conditions permettant l'application de la RGAÉ soit l'existence d'un avantage fiscal, une opération d'évitement et la présence d'un abus. Pour leur part, les juges dissidents Binnie et Deschamps ont rejeté l'application de la RGAÉ, considérant que le ministre n'avait pas établi le caractère abusif de l'opération.

Le juge Rothstein, quant à lui, a rejeté les motifs de ses collègues en affirmant que l'on n'avait tout simplement pas à prendre en considération la RGAÉ parce qu'une règle anti-évitement spécifique prévue au paragraphe 74(11) L.I.R. permettait à elle seule de résoudre le litige.

La dissidence du juge Binnie illustre très bien une certaine tendance de la Cour suprême qui ne souhaite pas avoir à déchiffrer la « politique » qui sous-tend chaque disposition. Il affirme : « j'estime que le ministre a omis de mettre au jour la politique précise que contrecarrerait le stratagème de l'appelant. Si notre Cour permettait au ministre de s'en remettre à de vagues généralités ou à l'existence d'une « politique prépondérante », l'incertitude entourant la planification fiscale qu'elle a voulu lever en rendant l'arrêt *Trustco Canada* n'en serait que plus grande¹⁴⁹.

Le juge Lebel, pour la majorité, a répondu à cet argument portant sur l'incertitude, soulevé par le juge Binnie, de la façon suivante :

Mon collègue le juge Binnie neutralise essentiellement la RGAÉ et en fait abstraction dans la LIR, et ce, sous couvert d'interprétation législative. Dans la mesure où il n'est pas toujours manifeste qu'une opération d'évitement ou une série d'opérations d'évitement contrecarre ou non l'objet d'une disposition, la RGAÉ peut rendre la planification fiscale quelque peu incertaine, mais il en va de même pour toute application de la loi à des circonstances particulières. [...] La volonté d'éviter l'incertitude juridique ne saurait justifier que l'on fasse abstraction d'une disposition de la LIR à laquelle le législateur a clairement voulu assujettir des opérations qui sont par ailleurs valables à première vue¹⁵⁰.

¹⁴⁹ *Id.*, par. 66.

¹⁵⁰ *Id.*, par. 52.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Ce constat de désaccord n'est pas passé inaperçu dans la communauté fiscale. Dans son article au titre évocateur « Lipson: Certainty and Predictability or Certainly Unpredictable? », Brett Anderson remarque que les deux fortes dissidences dans l'affaire Lipson témoignent de la difficulté de la Cour suprême d'appliquer de façon uniforme le cadre juridique qui semblait pourtant avoir été précisé dans l'affaire *Trustco*¹⁵¹.

L'auteur note aussi la minceur des motifs du juge LeBel, ce qui selon lui risque d'envoyer un mauvais signal aux cours inférieures à la recherche de l'objet d'une disposition de la loi.

Unfortunately, not only did the Supreme Court fail to provide any guidance on this difficult point, LeBel J's extremely brief analysis in support of his conclusion on the purpose of subsection 74.1(1) may invite lower court judges to take a similarly non-structured approach to this issue¹⁵².

Néanmoins, l'auteur mise sur la faiblesse du jugement pour le faire tomber dans l'oubli très rapidement :

Given the significant division between the three judgments and the lack of contribution to the Canada Trustco analytical framework, it seems most reasonable to conclude that Lipson will simply fade into the background and Canada Trustco will remain the seminal GAAR case¹⁵³.

Paul Hickey et Mark Meredith font à peu près le même constat :

Il est possible que cette décision à la majorité simple de la CSC, comportant si peu d'analyse à l'appui de ses aspects les plus troublants, reste confinée en fin de compte aux faits de cette affaire et à l'interaction entre la RGAE et les règles d'attribution. Dans ce cas, les facteurs qu'ont soulignés à l'unanimité les juges de la CSC dans l'affaire Canada Trustco peuvent à nouveau être réaffirmés : l'importance de l'uniformité, de la prévisibilité et de l'équité dans l'interprétation des dispositions de la Loi et la nécessité que la démonstration de la nature abusive d'une opération en vertu de la RGAE soit manifeste. Toutefois, aussi longtemps que les retombées de l'affaire Lipson resteront confinées à ses faits, les éléments essentiels de l'héritage de cette décision pourraient bien être l'incertitude et la confusion¹⁵⁴.

¹⁵¹ Brett ANDERSON, « Lipson: Certainty and Predictability or Certainly Unpredictable? », (2009) 9(2) *Tax for the Owner-Manager*, 4-5.

¹⁵² *Id.*

¹⁵³ *Id.*

¹⁵⁴ Paul HICKEY et Mark MEREDITH, « La CSC applique la RGAE dans l'affaire Lipson », *Faits saillants en fiscalité*, Association canadienne d'études fiscales, février 2009.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Depuis la décision *Hypothèques Trustco*¹⁵⁵, le premier arrêt de la Cour suprême concernant la RGAÉ, le plus haut tribunal du pays a toujours insisté sur la nécessité d'une interprétation qui permet un certain degré de prévisibilité pour les contribuables. Avec la décision *Lipson*, la Cour suprême a failli à la tâche :

It took the SCC nearly nine months to render its decision in *Lipson*. The taxpayers' appeals were dismissed by a margin of four to three and the split in the Court no doubt reflects the high degree of difficulty with cases involving the GAAR.

[...]

« Although the issues of statutory interpretation involved in *Lipson* were complex, the inability of the SCC justices to reconcile their differences significantly undermines the goals of certainty, predictability and fairness, and will increase the costs of tax administration, compliance and planning¹⁵⁶.

Dans cette affaire, deux observations nous viennent à l'esprit. D'une part, malgré une trame factuelle relativement simple, ce jugement impliquant deux courants dissidents est révélateur de la complexité qui se dégage quant à l'interprétation de la loi; d'autre part, avec les trois avenues totalement distinctes qui ont été empruntées par la Cour, la Cour s'est rendue complice de l'accroissement de la complexité en matière fiscale. Lorsque trois opinions totalement différentes sont rendues par un groupe restreint de sept juges, comment peut-on réellement s'attendre à ce que des contribuables « ordinaires » puissent correctement interpréter le texte de la loi?

3.2.3 La complexité causée par les jugements qui modifient le droit applicable

Lorsqu'une décision du tribunal modifie l'état du droit existant, on s'attend à ce que ce jugement trace un portrait de la situation qui prévalait jusqu'alors et justifie la nouvelle approche. Or, tel ne fut pas le cas dans la trilogie *Dimaria*¹⁵⁷ qui a constitué une entorse sérieuse aux principes de droit fiscal applicables jusqu'alors en matière d'avantages aux employés, mais qui n'a fourni que

¹⁵⁵ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, préc., note 144.

¹⁵⁶ « Supreme Court's *Lipson* decision impacts tax-planning playing fields » *Tax Practitioners' Forum*, 16 janvier 2009, en ligne sur *Taxnet pro*.

¹⁵⁷ *Dimaria c. Canada*, [2008] A.C.I. 102 (C.C.I.); *Bartley c. Canada*, [2008] A.C.I. 105 (C.C.I.), confirmé en appel [2008] A.C.F. 1691 (C.A.F.); *Okonski c. Canada*, [2008] A.C.I. 108 (C.C.I.). Dans le même ordre d'idée, voir par la suite *Kaushik. c. Canada*, [2009] A.C.I. 236 (C.C.I.) et *Pan c. Canada*, [2010] A.C.I. 99 (C.C.I.).

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

très peu d'explications quant aux motifs de ce renversement; qui plus est, cette modification à 180 degrés fut avalisée par le législateur.

Il s'agit de trois décisions, toutes trois rendues par le juge Rossiter de la Cour canadienne de l'impôt, qui portent sur le paiement d'une bourse d'études par un employeur à l'enfant de son employé alors que ce paiement constituait un remboursement partiel des frais de scolarité de l'enfant. Étant donnée l'abondante jurisprudence portant sur la réception d'avantages imposables, dont les principes ont été clairement expliqués notamment dans l'affaire *Dionne*¹⁵⁸ rendue par le juge Archambault, on se serait attendu à ce que cette somme soit incluse au revenu d'emploi du parent de l'étudiant compte tenu du lien d'emploi qui constitue la cause essentielle du paiement. Or, il n'en fut rien. Les quelques rares décisions auxquelles la Cour réfère portent essentiellement sur l'application de la disposition législative visant la réception des bourses d'études, soit l'alinéa 56(1)n) L.I.R. Pourtant, les bourses ont été versées uniquement aux enfants des employés visés de sorte que l'analyse de la Cour aurait dû porter sur l'application éventuelle des articles 5 et 6 de la Loi.

Cette trop brève et incomplète analyse de la Cour crée un contraste frappant avec le droit existant et n'est certainement pas de nature à sécuriser les contribuables en quête de normes sûres. Tel que l'exprimait la juge Wilson, dissidente dans l'affaire *Imperial General Properties*¹⁵⁹ :

À mon avis, il n'est pas du tout approprié que les tribunaux changent soudainement d'orientation à l'égard d'un principe bien établi depuis longtemps dans notre jurisprudence fiscale. Si le législateur souhaite modifier la loi comme il l'a fait au Royaume-Uni pour décourager le genre de planification fiscale pratiquée en l'espèce, il a bien sûr toute la liberté de le faire. Mais je ne crois pas qu'il s'agit d'un domaine qui se prête à la créativité judiciaire. Les gens planifient leurs affaires personnelles et commerciales en fonction du droit existant et ils ont le droit de le faire. Il est important, je crois, de reconnaître que toute dérogation subite des tribunaux à une jurisprudence bien établie dans ce domaine comme le droit fiscal peut avoir des conséquences rétroactives graves sur le contribuable.

¹⁵⁸ *Luc Dionne c. Canada*, 96 A.C.I. 1691 (C.C.I.).

¹⁵⁹ *Imperial General Properties Ltd c. Canada*, [1985] 2 R.C.S. 288 (C.S.C.). Dans l'affaire *Nadeau c. R.*, [2003] C.A.F. 400, la Cour d'appel fédérale a déjà émis un commentaire semblable, alors qu'elle a renversé une décision du juge Archambault de la Cour canadienne de l'impôt : par. 29 « N'eut été de cette jurisprudence bien ancrée, la thèse développée par le juge Archambault serait fort défendable ».

3.2.4 La complexité causée par les jugements contradictoires

La fiscalité applicable aux sommes reçues dans le cadre d'un stage postdoctoral constitue un exemple d'un parcours jurisprudentiel sinueux dont les contribuables font les frais. Dans ces litiges, il s'agissait de vérifier si la somme reçue au titre de stagiaire postdoctoral constituait un salaire, une bourse d'études ou de perfectionnement ou une subvention de recherche. Récemment, deux décisions¹⁶⁰ diamétralement opposées ont été rendues sur le sujet.

La première¹⁶¹, celle rendue par le juge Archambault le 20 septembre 2011, trace l'évolution du droit quant à la présence éventuelle d'un lien d'emploi et, afin notamment d'éviter de créer une brèche avec le droit existant en matière de contrat d'emploi¹⁶², conclut à l'existence d'un tel lien de sorte que la somme reçue fut incluse au revenu. Conscient que ce jugement était en porte-à-faux avec celui rendu par la juge Lamarre-Proulx six années auparavant dans l'affaire *Bekhor* alors qu'elle avait conclu que le contribuable avait reçu les sommes à titre d'étudiant, et non à titre d'employé, le juge Archambault a incité le contribuable à porter son jugement en appel :

Compte tenu des nombreuses similarités qui existent entre le stage de M. Chabaud et celui de M. Bekhor, je ne crois pas qu'il soit approprié de faire des distinctions factuelles afin d'arriver à une conclusion différente de celle dans *Bekhor*. Avec beaucoup d'égards pour les tenants de l'opinion contraire, je ne peux adopter ici le même raisonnement que celui adopté dans la décision *Bekhor*. Il est malheureux que M. Bekhor n'ait pas jugé bon d'interjeter appel devant la Cour d'appel fédérale pour que celle-ci puisse statuer sur cette question. Conséquent avec l'opinion que je viens d'exprimer, j'encourage M. Chabaud à le faire pour obtenir une décision qui créera un précédent jurisprudentiel, ce que ma décision ne peut constituer.

En février 2012, moins de six mois plus tard, dans une trame factuelle pratiquement identique, la juge Woods, dans l'affaire *Huang*¹⁶³, a conclu à la non-imposition de la somme au motif qu'il

¹⁶⁰ *Chabaud c. Canada*, [2011] A.C.I. 340 (C.C.I.); *Huang c. Canada*, [2012] T.C.J. 64 (disponible en anglais seulement).

¹⁶¹ *Chabaud c. Canada*, préc., note 160, décision du juge Archambault. Une question de droit semblable mais dont l'objet visait à déterminer l'éligibilité à l'assurance-emploi avait déjà été rendue en 2005 dans l'affaire *Bekhor c. Canada*, [2005] A.C.I. 314 (assurance-emploi).

¹⁶² Le juge Archambault a ici rappelé que la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Nadeau*, [2003] A.C.F. 1611, avait renversé sa décision : « Parmi les motifs exposés par ladite cour, il y avait le fait que l'interprétation à laquelle je m'opposais était appliquée depuis plus de 40 ans et aussi le fait que des modifications subséquentes à la Loi avaient cautionné cette interprétation. »

¹⁶³ *Huang c. Canada*, préc., note 160.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

s'agissait d'une bourse d'études couverte par l'exemption complète puisque le contribuable était inscrit à plein temps à un programme d'études admissible. Appelée par l'intimée lors de l'audition à s'appuyer sur la décision Chabaud, la juge a refusé de franchir ce pas au motif que la notion de lien d'emploi n'avait pas été soulevée dans le cadre des procédures, mais uniquement lors des plaidoiries, donc tardivement.

Puisque ce litige a été entendu par la Cour près de six mois après le prononcé du jugement Chabaud, il est surprenant, compte tenu des tous les outils informatiques mis à la disposition des procureurs de Justice Canada, que la représentante du ministère de la Justice n'ait pas retracé cette affaire avant l'audition de façon à permettre un amendement de la procédure.

Le résultat net de cet imbroglio est que l'incertitude dans ce domaine continuera de fragiliser la position économique des étudiants de niveau postdoctoral qui feront les frais de la discorde jusqu'à ce qu'une décision soit rendue par un tribunal d'appel ou que le législateur intervienne.

3.3 Les tribunaux victimes de la complexité

En 1985, dans l'affaire *Stubart*¹⁶⁴, la Cour suprême du Canada a clairement énoncé qu'elle n'était pas disposée à écarter une transaction au motif qu'elle avait été faite sans but commercial véritable. Le raisonnement de la Cour s'appuyait sur la proposition que le législateur avait notamment choisi d'intervenir par l'introduction de l'article 137 (devenu par la suite l'ancienne version de l'article 245), mais n'avait pas voulu écarter les transactions uniquement au motif qu'elles étaient effectuées pour des fins fiscales.

La Cour a par la suite dressé les critères d'interprétation qui devaient être appliqués en matière fiscale en mettant l'accent sur les situations qui dérogent à la « volonté expresse du législateur¹⁶⁵. »

¹⁶⁴ *Stubart Investments Ltd. c. Canada*, préc., note 141.

¹⁶⁵ *Id.*, par. 56.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Il paraît plus approprié d'avoir recours à un critère d'interprétation qui permettrait d'appliquer la Loi de manière à viser seulement la conduite du contribuable qui a comme effet intentionnel de contourner la volonté expresse du législateur¹⁶⁶.

En somme, la Cour demandait au législateur de lui fournir les outils qui lui permettraient d'intervenir adéquatement :

L'objectif recherché est une règle simple qui amènera l'uniformité d'application de la Loi dans la société et, par la même occasion, diminuera l'attrait de plans compliqués et subtils d'évitement de l'impôt et diminuera les avantages pour ceux qui sont le plus en mesure de s'offrir les services de fiscalistes¹⁶⁷.

Le législateur a répondu à cette décision en introduisant la règle générale anti-évitement, applicable de façon générale aux transactions effectuées à compter du 13 septembre 1988. En vertu de l'article 245, les avantages fiscaux du contribuable peuvent dorénavant être supprimés dans la mesure où il s'agit d'une opération d'évitement ayant donné lieu à un avantage fiscal et c'est au contribuable qu'appartiendra le fardeau de démontrer l'inexistence de l'avantage fiscal ou de l'opération d'évitement.

De son côté, le ministre devra démontrer l'existence d'une opération d'évitement abusive :

La question centrale est de savoir si l'opération était conforme à l'objet des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui sont invoquées par le contribuable, lorsque ces dispositions sont interprétées correctement à la lumière de leur contexte. Il y a évitement fiscal abusif si les opérations contrecarrent ces objets¹⁶⁸.

La Cour suprême, dans l'affaire *Trustco*, a eu besoin de 26 paragraphes (36 à 62) pour expliquer le fardeau de preuve inhérent à l'abus dont il est question au paragraphe 245(4)¹⁶⁹. La longueur de l'explication n'est-elle pas le reflet de l'incompréhension que pose ce fardeau? En d'autres mots, dans l'affaire *Stuart*, la Cour suprême du Canada avait clairement énoncé qu'elle refusait d'intervenir pour annuler une opération faite uniquement pour des fins fiscales puisqu'elle ne possédait pas les outils législatifs appropriés pour conclure ainsi. Or, le seul outil que lui a par la

¹⁶⁶ *Id.*

¹⁶⁷ *Id.*

¹⁶⁸ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, préc., note 155, par. 57.

¹⁶⁹ « Dans les notes explicatives sur le projet de loi concernant l'impôt sur le revenu (Ottawa, ministère des Finances, juin 1988), il est précisé que le paragraphe 245(4) s'inspire de la doctrine de « l'abus de droit » du droit civil », voir *R. c. Compagnie Pétrolière Impériale ltée*, [2004] A.C.F. 86, par. 37.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

suite fourni le législateur fut l'introduction d'une disposition législative qui demande au tribunal de juger si l'opération faite par le contribuable est manifestement¹⁷⁰ abusive.

Le test en deux étapes prescrit par la Loi exige premièrement de « déterminer l'objet ou l'esprit des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui sont invoquées pour obtenir l'avantage fiscal, eu égard à l'économie de la Loi, aux dispositions pertinentes et aux moyens extrinsèques admissibles¹⁷¹. » Le deuxième test vise ensuite à « déterminer si l'opération est conforme à cet objet ou si elle le contrecarre¹⁷². »

Ce test, tel qu'énoncé par la Cour suprême, suscite deux observations : premièrement, la Cour indique que l'interprétation téléologique (découverte de l'objet) devra être utilisée pour déterminer l'objet de la disposition législative visée par l'opération du contribuable :

L'objet ou l'esprit peuvent être circonscrits grâce à la méthode qu'emploie notre Cour pour toute interprétation législative, à savoir une méthode "textuelle, contextuelle et téléologique unifiée"¹⁷³.

En somme, cette formulation tautologique – interprétée selon l'objectif poursuivi pour découvrir l'objet de la disposition – est en soi révélatrice d'un malaise profond dans l'application de l'article 245. De quel malaise s'agit-il?

Nous arrivons donc à notre deuxième observation. Le tribunal, dans l'affaire *Stuart*, a demandé au législateur de lui faire cadeau d'un coffre à outils et la réponse du législateur fut de lui en procurer un qui est toutefois verrouillé, tout en lui indiquant que ce sera au tribunal qu'incombera la tâche de trouver la clef pour l'ouvrir et que chaque situation qui se présentera exigera une clef distincte. En d'autres mots, le tribunal a maintenant la capacité juridique d'intervenir lorsqu'une opération n'est pas effectuée pour un motif véritable à la condition que le contribuable ait manifestement abusé d'une disposition de la loi. Puisque la loi ne contient pas de clauses d'objet

¹⁷⁰ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, préc., note 155, par. 62; *Copthorne Holdings Ltd. c. Canada*, préc., note 145.

¹⁷¹ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, préc., note 155, par. 55.

¹⁷² *Id.*, par. 54.

¹⁷³ *Copthorne Holdings Ltd. c. Canada*, préc., note 145; *Hypothèques Trustco c. Canada*, préc., note 155, par. 47; *Lipson c. Canada*, préc., note 144, par. 26.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

ou de principe permettant d'identifier l'objectif recherché par une disposition de la loi, le tribunal n'est alors guère plus avancé qu'il l'était dans *Stuart* alors qu'il avait refusé d'intervenir compte tenu du silence du législateur. En clair, le législateur a piégé les tribunaux en exigeant qu'ils interviennent dans les situations d'abus tout en précisant qu'ils devront se débrouiller pour rendre une décision à la lumière de la preuve présentée par le ministre quant à l'objectif que poursuivait le législateur lorsqu'il a introduit la disposition législative en question.

Il s'agit ici d'un exercice périlleux selon l'aveu même de l'ancien sous ministre des Finances du Canada :

Admittedly, however, the true object and spirit of some provisions of the Act may sometimes appear difficult or even impossible to assess¹⁷⁴.

La solution à cette ambiguïté réside possiblement dans un libellé de la loi s'inspirant des modèles australiens et néo-zélandais fondés sur le *principe based drafting*. Cette technique permet une rédaction plus générale de la législation qui ouvre ainsi la porte à une interprétation fondée sur l'objet qui, en soi, peut plus facilement être retracé dans le cœur même de la disposition.

3.4 La complexité liée à l'incertitude quant à la base de la cotisation

Outre la règle générale anti-évitement, la *Loi de l'impôt sur le revenu* contient des dispositions spécifiques anti-abus¹⁷⁵ ayant généralement comme fondement une intention potentielle sous-jacente du contribuable de se soustraire aux mécanismes de la loi. Ces mesures devraient constituer un frein à la mise sur pied de stratégies fiscales non désirées que les autres dispositions de la loi ne parviennent pas à contrer.

¹⁷⁴ David A. DODGE, « A New and More Coherent Approach to Tax Avoidance » (1988), 36 *Revue fiscale canadienne* 1, 21.

¹⁷⁵ Par exemple, les paragraphes 74.5(11) et 256(2.1) L.I.R.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Selon l'américain Kenneth W. Gideon¹⁷⁶, sans la présence de règles anti-abus, la loi devrait contenir un nombre encore plus grand de dispositions législatives afin de couvrir toutes les situations qui peuvent se présenter :

Still another rationale is that anti-abuse rules are the price of simplicity. The argument is that without anti-abuse rules, abuses could only be prevented by complicated, hyperarticulated rules covering all possibilities. To the extent that anti-abuse rules undermine predictability and certainty, however, they complicate, not simplify.

Ces règles anti-abus ne devraient toutefois constituer que des mécanismes de dernier recours une fois que les autres avenues plus spécifiques à l'opération visée ont été explorées, comme, par exemple, l'utilisation appropriée des mécanismes d'interprétation à la disposition législative en cause. Pourtant, certaines décisions plus récentes semblent démontrer que le ministre, l'Agence du revenu et même les tribunaux omettent parfois de vérifier si l'opération menée par le contribuable est effectuée conformément à l'interprétation téléologique et contextuelle de la disposition. Par exemple, dans *Cophorne*, le juge Rothstein après avoir fait l'analyse de l'article 245, a décelé, dans la stratégie du contribuable, une entorse à l'objet du paragraphe 87(3) :

Le paragraphe 87(3) admet certes deux possibilités, la fusion verticale et la fusion horizontale. Il est également vrai qu'il n'empêche pas expressément le contribuable d'opter pour l'une ou l'autre. J'estime toutefois que l'objet ou l'esprit de la disposition est de faire obstacle à la conservation du CV lors de la fusion lorsqu'elle permettrait à l'actionnaire de toucher en franchise d'impôt, lors du rachat de ses actions par la société issue de la fusion, une somme supérieure aux fonds libérés d'impôt investis¹⁷⁷.

Cet accroc à l'objectif même du paragraphe 87(3) aurait dû être suffisant pour justifier l'émission de la cotisation au contribuable. Toutefois, l'Agence du revenu a préféré sortir son artillerie lourde et minimiser les risques en invoquant l'article 245. Pourquoi en fut-il ainsi?

La réponse se trouve peut-être dans l'approche trop timide adoptée par les tribunaux à l'égard des règles d'interprétation dans l'application des dispositions spécifiques de la Loi. Dans la mesure où l'opération du contribuable n'est pas conforme à l'interprétation téléologique d'une disposition, le tribunal n'a nul besoin de référer à la règle générale anti-évitement pour nier les

¹⁷⁶ Kenneth W. GIDEON, « Use, Abuse, and Anti-Abuse: Policy Considerations Affecting the Nature of Regulatory Guidance », (1995) 73 *Taxes* 637.

¹⁷⁷ *Cophorne Holdings Ltd. c. Canada*, préc., note 145, par. 126.

conséquences fiscales recherchées par le contribuable. Dans l'affaire *Tremblay c. Canada*¹⁷⁸, les contribuables, actionnaires de sociétés privées, ont conclu une série d'opérations, dont un roulement en vertu de l'article 85 et un échange d'actions en vertu de l'article 85.1, en prévision de leur cessation de résidence du Canada de sorte qu'ils se sont retrouvés avec des actions d'une société publique.

Ultimement, ces transactions leur ont permis d'éviter l'impôt résultant de la disposition réputée de leurs actions lors de la cessation de résidence¹⁷⁹. De plus, la vente de ces actions a été soustraite aux exigences découlant de l'application de l'article 116 en vertu desquelles l'acquéreur d'un bien appartenant à un non-résident doit retenir une portion du prix de vente à titre d'impôt payable par le vendeur sur cette transaction puisque les actions de sociétés publiques ne sont pas visées par cette obligation. Somme toute, les étapes ont été franchies de façon à ce que la plus-value accumulée sur les actions de sociétés privées initialement détenues par les contribuables ne soit pas frappée par les impôts au Canada.

Dans *Tremblay*, l'Agence du revenu n'avait pas basé sa cotisation sur la règle générale anti-évitement et la Cour était appelée à évaluer dans quelle mesure la transaction respectait l'objet et l'esprit des dispositions de la loi qui avaient été utilisées dans le stratagème.

Selon la Cour d'appel fédérale, qui a rejeté l'appel du ministre et donné raison au contribuable, l'intention des contribuables n'avait aucune importance :

L'appelante a établi des cotisations à l'égard des intimés en vertu du paragraphe 84(2), et cette disposition ne fait pas référence à la motivation des parties; par conséquent, la raison pour laquelle les intimés ont procédé à l'opération n'a absolument aucune incidence sur l'issue de l'affaire¹⁸⁰.

Pourtant, en première instance, la Cour canadienne de l'impôt avait réitéré l'importance de l'application de la méthode moderne d'interprétation qui doit prendre en compte « l'analyse

¹⁷⁸ [2009] A.C.I. 5. (C.C.I.).

¹⁷⁹ À ce moment, la disposition réputée du par. 128.1(4) L.I.R. ne visait pas les biens canadiens imposables. Or, les actions publiques reçues dans le cadre du roulement (art. 85) et de l'échange (art. 85.1) sont demeurées des biens canadiens imposables compte tenu de la fiction prévue à ces articles.

¹⁸⁰ *Canada c. Vaillancourt-Tremblay*, [2010] A.C.F. 633 (C.A.F.), par. 43.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

textuelle, contextuelle et téléologique afin que le sens qui se dégage s'harmonise avec la Loi dans son ensemble¹⁸¹ ». Or, il est clair que les étapes franchies avaient pour objet de se soustraire aux obligations fiscales canadiennes et que le résultat obtenu est contraire aux objectifs de la loi lue dans son ensemble.

Sur ce point, la Cour d'appel fédérale a jugé que la disposition (paragraphe 84(2) L.I.R.) était claire et elle a ignoré totalement l'interprétation téléologique de la loi validant ainsi les conséquences fiscales recherchées par les contribuables.

Compte tenu de ce résultat dans l'affaire *Tremblay*, on ne peut guère être surpris par le fondement de la cotisation émise en vertu de l'article 245 dans *Copthorne*. Le ministre a préféré ne pas prendre de risque inutile même si, de toute évidence, l'objectif du par. 87(3) L.I.R. ne permettait pas de donner raison au contribuable.

Le résultat net de ces deux décisions est que, dans *Copthorne*, la Cour aurait pu rendre sa décision en s'appuyant uniquement sur le paragraphe 87(3), mais s'est abstenue puisque la cotisation était fondée sur l'article 245. À l'opposé, dans l'affaire *Tremblay*, le tribunal aurait pu rejeter la thèse du contribuable compte tenu de l'interprétation contextuelle et téléologique des dispositions en cause, soit la juxtaposition des articles 128.1, 85, 85.1 et du paragraphe 84(2) L.I.R.

Ainsi, cette frilosité qui caractérise autant l'Agence du revenu, dans l'émission des cotisations, que les tribunaux, dans l'utilisation des canons d'interprétation, témoigne d'une difficulté réelle qui exige maintenant l'intervention du législateur. Nous croyons qu'une modification aux techniques de rédaction de la loi, afin de prévoir l'inclusion des principes directeurs, tel que le suggère Rick Krever, permettrait de déceler l'intention du législateur et aurait pour effet de réduire le niveau d'incertitude découlant de l'interprétation de la loi de même que la complexité qui en découle.

¹⁸¹ *Tremblay c. Canada*, [2009] A.C.I. 5 (C.C.I), par. 43.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Cette position est aussi partagée par l'américain Sheldon Banoff :

Rules should specifically describe the scope, purpose, and policies of the applicable Code section and provide specific illustrations of the type of abuse that is of concern¹⁸².

¹⁸² Sheldon BANOFF, 66 *Tax Notes* 842.

4. LA COMPLEXITÉ FISCALE : UNE SIMPLE QUESTION DE LÉGISTIQUE?

Les expériences britannique et australienne semblent démontrer que la complexité de la fiscalité ne peut se résoudre par l'unique réécriture de la loi dans un langage plus simple, même s'il s'agit ici d'une façon pour un État de signaler son intention de freiner la complexité. Nous croyons toutefois que l'expérience néo-zélandaise, impliquant une amélioration de la lisibilité de la loi associée à un travail de fond portant sur une révision des politiques fiscales et l'inclusion de dispositions d'objet, constitue la voie qui devrait être sérieusement considérée au Canada.

En fait, le temps est venu pour que le législateur entreprenne un virage important permettant au citoyen de se réapproprier la législation fiscale. Le justiciable doit être en mesure de comprendre le texte auquel il est soumis, sans quoi, même si nul n'est censé ignorer la loi, le sentiment de frustration bien légitime ne fera que croître chez tous ces contribuables pour qui la législation fiscale constitue bien souvent une source d'injustice. Bien entendu, pour d'autres, cette complexité constituera l'occasion rêvée de multiplier les efforts afin de déjouer la loi, tel un habile joueur de hockey qui capte une passe dans une zone interdite sans que l'arbitre intervienne puisqu'il est trop occupé à séparer deux belligérants dans le coin opposé de la patinoire.

L'adhésion à la loi exige, d'entrée de jeu, une compréhension du texte législatif. Selon l'américaine Pamela Olson :

If taxpayers understand the intent of Congress or of the drafter of the regulation, it is much more likely that they will be able to apply the rules correctly¹⁸³.

¹⁸³ Pamela OLSON, « Some Thoughts on Anti-abuse Rules », (1994-1995) 48(3) *Tax Lawyers* 817, 823.

4.1 La nécessité de la lisibilité de la loi

La complexité des textes normatifs n'est pas un phénomène purement moderne. Nombreux sont les grands auteurs qui, au cours de l'Histoire, ont dénoncé l'excessive multiplication des textes normatifs¹⁸⁴.

Il y a d'ailleurs, chez les juristes ou les hommes politiques qui y dénoncent une tare des États modernes, une certaine illusion des âges d'or : ainsi la référence à la splendide concision des Dix commandements, parfois utilisée par les juristes américains, ignore la tatillonne minutie des prescriptions du Lévitique ou du Deutéronome, pour s'en tenir à ces livres canoniques¹⁸⁵.

Didier Batselé, un auteur belge, qui fait le constat de la complexité de la loi, en distingue également certaines causes :

Nombre d'auteurs dénoncent depuis longtemps la fièvre législative et réglementaire. Ce phénomène n'est, faut-il le dire, pas limité à la Belgique. Il est constaté dans nombre d'États européens. Cette hypertrophie du droit depuis la seconde moitié du XX^e siècle s'explique en Belgique par des rapports sociaux toujours plus complexes à réglementer, par l'intervention toujours croissante des pouvoirs publics dans la régulation de ces rapports, et par la multiplication des autorités disposant d'un pouvoir normatif. Le fait que la législation devient plus complexe, plus technique et plus intense accroît le risque d'atteinte à la qualité de la loi¹⁸⁶.

Pour Batselé, cette marche vers la complexité doit inciter le législateur à porter une attention particulière à la rédaction de la loi¹⁸⁷. Le but est évidemment d'en arriver à des lois accessibles :

Le critère général de la qualité rédactionnelle d'un texte est qu'il doit être accessible, c'est-à-dire pouvoir être lu et compris, de préférence de la même manière, par tous les administrés, sans distinction de culture, de formation ou d'âge. Bien évidemment, il s'agit là d'un idéal. Dès lors, il se trouvera toujours des personnes pour qui la loi (au sens large) est illisible ou incompréhensible¹⁸⁸.

¹⁸⁴ Catherine BERGEAL, *Savoir rédiger un texte normatif : Loi, décret, arrêté, circulaire*, (4^e éd.), Paris, Berger-Levrault, 2001, 23.

¹⁸⁵ *Id.*, 23.

¹⁸⁶ Didier BATSELÉ, *Initiation à la rédaction des textes législatifs, réglementaires et administratifs*, Bruxelles, Bruyant, 2009, 10.

¹⁸⁷ *Id.*, 10.

¹⁸⁸ *Id.*, 202.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Batselé parle d'un « idéal ». Il est conscient que l'atteinte de l'objectif d'accessibilité ne sera jamais absolue :

De la part du lecteur non averti, la première barrière à vaincre est d'ordre psychologique. Intuitivement ou rationnellement (à la suite d'expériences insatisfaisantes), la loi lui paraît indéchiffrable, voire hermétique, réservée à une catégorie d'initiés, à laquelle il n'appartient pas¹⁸⁹.

Malgré ces limites d'ordre psychologique, l'objectif demeure le même : l'accessibilité. Surtout lorsqu'un texte législatif prévoit des peines, il doit être intelligible à ceux à qui il s'adresse¹⁹⁰. Batselé ajoute ceci : « L'administré peut attendre, il est en droit d'exiger même, de la connaître [la loi] sans recourir aux services d'experts¹⁹¹. » Montesquieu disait : « Il est essentiel que les paroles des lois réveillent chez tous les hommes les mêmes idées¹⁹². »

Montesquieu, dans des termes qui aujourd'hui choqueraient, dit ceci :

Les lois ne doivent point être subtiles; elles sont faites pour des gens de médiocre entendement : elle ne sont point un art de logique, mais la raison simple d'un père de famille¹⁹³.

On comprend que la loi doit avoir les administrés comme destinataires; elle ne devrait pas seulement s'adresser aux juristes :

Il importe de démythifier la loi (au sens large), de lui rendre la place qui est sienne en veillant à la rendre accessible par le choix des mots et le recours à une syntaxe correcte¹⁹⁴.

Bien entendu, on ne peut raisonnablement s'attendre à ce que les lois fiscales puissent être saisies au même degré par tous. Le degré de discernement requis pourrait cependant s'inspirer de celui exigé à l'égard d'autres lois qui visent des objectifs socioéconomiques.

¹⁸⁹ *Id.*, 202.

¹⁹⁰ *Id.*, 9.

¹⁹¹ *Id.*, 202.

¹⁹² MONTESQUIEU, préc., note 1, 1031.

¹⁹³ *Id.*, 1033.

¹⁹⁴ D. BATSELÉ, préc., note 186, 202.

C'est ainsi que dans l'affaire *Richard c. Time*¹⁹⁵, la Cour suprême a récemment examiné une pratique de commerce en fonction de l'article 218 de la Loi sur la protection du consommateur. Le « nœud de la question » consistait « à déterminer si le degré de discernement du consommateur moyen conceptualisé par la Cour d'appel respectait les objectifs poursuivis par la L.P.C.¹⁹⁶ ». La Cour d'appel avait en effet défini le consommateur moyen comme « moyennement intelligent, moyennement sceptique et moyennement curieux¹⁹⁷ ». La Cour suprême a renversé cette norme d'interprétation pour y préférer celle de « l'acheteur ordinaire pressé¹⁹⁸ », c'est-à-dire celle d'un consommateur « qui ne prête rien de plus qu'une attention ordinaire à ce qui lui saute aux yeux¹⁹⁹ ».

Nous sommes d'avis que la notion du consommateur crédule et inexpérimenté, comme l'a employée la jurisprudence prédominante au Québec avant le jugement dont appel, respecte mieux les objectifs de protection contre la publicité fausse ou trompeuse que poursuit le législateur québécois²⁰⁰.

Ainsi, le niveau d'expertise requis sera évalué selon la clientèle à laquelle s'adresse la législation. Or, la fiscalité vise l'ensemble des citoyens sans égard à leur niveau d'instruction, les jeunes et les moins jeunes, sans égard à leur état de fortune. Aussi, la loi fiscale impose des obligations assorties de peines, parfois très lourdes. Bien entendu, la L.I.R. incorpore des concepts mathématiques et financiers inhérents à la matière qui ne sont pas à la portée de tous. Aussi, la L.P.C. relève du droit privé et la L.I.R. du droit public de sorte que nous nous situons dans deux registres bien différents. Cependant, on ne peut que constater la grande disproportion dans l'intelligence attendue entre le consommateur et le contribuable, qui malgré toute fiction juridique, reste la même personne.

Afin d'améliorer le sort des contribuables, nous croyons que deux avenues doivent être empruntées.

¹⁹⁵ *Richard c. Time inc.*, [2012] A.C.S. 8 (C.S.C.).

¹⁹⁶ *Id.*, par. 62.

¹⁹⁷ *Id.*, par. 63.

¹⁹⁸ *Id.*, par. 67.

¹⁹⁹ *Id.*, par. 67.

²⁰⁰ *Id.*, par. 78.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

D'une part, une révision de la législation fiscale ayant pour objectif d'améliorer la lisibilité de la loi, particulièrement dans les secteurs qui touchent principalement les particuliers, qui pourrait s'inspirer de la réforme du Code civil de 1994. D'autre part, une bonification des mesures d'accompagnement de façon à mieux informer les contribuables serait de nature à atténuer les difficultés occasionnées par une certaine complexité qui ne pourra jamais totalement être éradiquée.

4.2 Une législation fiscale inspirée du Code civil

Les concepteurs du Code civil ont adopté une approche totalement différente de celle utilisée dans la loi fiscale pour gérer la complexité des rapports sociaux et économiques. Cette différence réside dans le niveau de précision des dispositions de la loi. Alors que les rédacteurs de la loi fiscale inondent continuellement la loi de nouvelles précisions, les rédacteurs du code civil ont privilégié une autre approche.

Ces derniers étaient conscients qu'ils ne pouvaient tout prévoir :

les besoins de la société sont si variés, la communication des hommes est si active, leurs intérêts si multiples et leurs rapports si étendus, qu'il est impossible au législateur de pourvoir à tout²⁰¹.

Il fallait donc choisir le juste degré de précision. Le ministre de la Justice d'alors, Gil Rémillard, affirmait :

Bien que le Code civil du Québec constitue un ensemble législatif structuré, il ne prévoit pas tout. Son rôle est d'établir les règles qui pourront s'adapter à la diversité des situations humaines et d'intégrer les développements scientifiques et sociaux. Ainsi, les dispositions du nouveau code sont suffisamment précises pour en permettre une saine application par la raison et leur adaptation suivant l'évolution de notre société²⁰².

²⁰¹ MINISTÈRE DE LA JUSTICE DU QUÉBEC, *Code civil du Québec : commentaires du Ministre de la justice et Loi sur l'application de la réforme du Code civil du Québec* (extraits), Montréal, DACFO, 1993, p. 34.

²⁰² MINISTÈRE DE LA JUSTICE DU QUÉBEC, *Un nouveau code civil : le Code civil du Québec*, Gouvernement du Québec, 1993, p. 5.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Marie-Josée Longtin ajoutait sur le même sujet :

Le code doit enfin prévoir des règles intégrées qui permettent d'assurer la cohérence immédiate et future du droit, d'éviter les répétitions de règles ou leur morcellement. Il vaut mieux développer le code à partir d'un nombre limité de principes, dont l'esprit puisse se souvenir, quitte à les faire agir et interagir sur plusieurs niveaux, que de viser à décrire, sur un même niveau de multiples et trop nombreuses situations juridiques²⁰³.

Pour le ministre de la Justice, il était impératif « que l'esprit des textes prévale sur la lettre de manière que ces textes puissent s'adapter aux besoins futurs et légitimes des personnes²⁰⁴ ».

On doit toutefois ajouter que le Code civil du Québec n'est pas nécessairement à l'abri d'une dérive législative qui lui ferait perdre son caractère simple et concis. Le Code civil du Bas-Canada avait à son époque été envahi par un nombre considérable de modifications nuisant à sa simplicité.

La forme des textes du projet [de Code civil] a fait l'objet d'une attention particulière afin qu'on puisse y retrouver ces qualités de clarté et de concision que possédait le Code civil [du Bas-Canada] dans sa version originale, mais que des modifications alluvionnaires lui ont trop souvent fait perdre²⁰⁵.

Dans « Un nouveau code civil : le Code civil du Québec », document du Ministère de la Justice du Québec, on dit à propos de la nouvelle codification : « bien sûr, la réforme se voulait aussi « un rajeunissement du langage juridique²⁰⁶ ». Elle devait se faire dans une « langue appropriée au XXI^e siècle²⁰⁷ ».

²⁰³ Marie-Josée LONGTIN, « Les incidences de la réforme du Code civil sur la législation », dans SERVICE DE LA FORMATION PERMANENTE DU BARREAU DU QUÉBEC, *La réforme du Code civil, cinq ans plus tard*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1998, p. 33.

²⁰⁴ MINISTÈRE DE LA JUSTICE DU QUÉBEC, préc., note 201, p. 34.

²⁰⁵ Paul-A. CRÉPEAU, « Les enjeux de la révision du Code civil » dans André Poupart (dir.), *Les enjeux de la révision du Code civil*, Colloque sur la révision du Code civil, Université de Montréal, 1979, p. 31.

²⁰⁶ MINISTÈRE DE LA JUSTICE DU QUÉBEC, préc., note 202, p. 4.

²⁰⁷ MINISTÈRE DE LA JUSTICE DU QUÉBEC, *Le Code civil du Québec : Commentaire du ministre de la justice*, Tome 1, Les Publications du Québec, p. VI (il s'agit de la préface du ministre Gil Rémillard).

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Il était important, comme le rappelle Me Jacques Chamberland, alors sous-ministre de la Justice, de privilégier l'emploi du langage commun :

Bien qu'il soit courant de parler de langage juridique, la loi, et cela est davantage applicable au Code civil qui exprime le droit commun, utilise, pour répondre adéquatement à sa vocation, le langage commun²⁰⁸.

Il ajoute cependant ce bémol : « il ne faut pas s'en cacher, il s'agit cependant du langage commun de l'élite²⁰⁹ ».

Malgré cette dernière réserve, sans doute justifiée, de Me Chamberland, on a tenté de privilégier une rédaction qui permettait la plus grande accessibilité possible :

Un Code civil ne saurait être un livre secret, accessible aux seuls spécialistes du droit. Un Code civil est d'abord et avant tout destiné au citoyen; il doit pour cela, en évitant autant qu'il est possible le jargon professionnel, parler avec simplicité et netteté, concision et clarté.[...] On a donc consacré beaucoup de temps à la forme des textes, non pas certes pour procurer des satisfactions littéraires à quelque Stendhal du vingtième siècle, mais pour atteindre à cet idéal qu'incarnait le Code civil de 1804²¹⁰.

Me Chamberland ajoutait : « la modernisation que j'évoque se situe donc plutôt au niveau de certaines règles ou, davantage encore, de certaines institutions²¹¹ ». Il est vrai que la modernisation du langage allait de pair avec la modernisation des concepts et des institutions du Code et vice versa :

La rédaction de ces dispositions nécessitait des changements importants d'ordre rédactionnel et terminologique. En effet, la formulation s'éloigne souvent de celle du *Code civil du Bas-Canada*, la terminologie a été revue dans plusieurs domaines et des concepts nouveaux ont été introduits, entraînant d'inévitables mutations dans la forme des textes²¹².

²⁰⁸ M^e Jacques CHAMBERLAND, « Le discours inaugural du sous-ministre de la Justice » dans INSTITUT CANADIEN D'ÉTUDES JURIDIQUES SUPÉRIEURES, *Conférences sur le nouveau Code civil du Québec*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1992, p. 7.

²⁰⁹ *Id.*

²¹⁰ P-A. CRÉPEAU, préc., note 205, p. 31.

²¹¹ J. CHAMBERLAND, préc., note 208, p. 7.

²¹² MINISTÈRE DE LA JUSTICE DU QUÉBEC, préc., note 207, p. VIII (préface).

5. LES MESURES D'ACCOMPAGNEMENT

Afin de faciliter l'accessibilité et l'intelligibilité de la loi, il est essentiel que l'État mette sur pied des mesures de soutien aux contribuables facilitant leur adhésion à la loi. Certaines mesures existent déjà, mais elles sont trop timides et se situent bien en deçà de ce qui est offert dans d'autres juridictions.

De telles mesures peuvent prendre plusieurs formes, notamment des informations fiscales disponibles en ligne ou sur support papier et des mesures d'accompagnement en prévision de contestations éventuelles par le contribuable.

Voici brièvement quelques-unes de ces mesures qui existent au Canada de même que celle dont bénéficient les contribuables d'autres juridictions.

5.1 L'Agence du revenu et les plaintes liées aux services

L'Agence du revenu s'est dotée d'un service de plaintes que peuvent loger les contribuables insatisfaits de la prestation d'un employé de l'Agence²¹³.

Selon le Rapport annuel au Parlement 2010 - 2011 fourni par l'Agence du revenu du Canada, 90 % des plaintes ont été réglés en 30 jours²¹⁴ et la majorité des normes de service fixées par

²¹³ L'Agence du revenu expose sur son site, une liste non exhaustive de ce qu'est une plainte liée aux services, soit des retards injustifiés, des renseignements erronés ou trompeurs, le comportement du personnel, des erreurs pouvant conduire à un malentendu ou à une omission. Cependant, n'est pas une plainte liée au service, un désaccord sur une cotisation, les retards normaux dans le traitement des déclarations de revenus et un désaccord relatif à une disposition de la L.I.R. (voir AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Qu'est-ce qu'une plainte liée au service et qu'est-ce qui ne l'est pas*, 16 décembre 2011, en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/cmplntdspts/srvccmplnts/dfntn-fra.html>>.).

²¹⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Rapport annuel au Parlement 2010-2011*, en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nml/2010-2011/prfrmnc-f/rc4425-11-fra.pdf>>, p. 23.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

L'Agence ont été atteintes pour les années 2010-2011. Aussi, en 2007, l'Agence s'est munie d'une Charte des droits des contribuables qui fait état des engagements de l'Agence à l'égard des contribuables²¹⁵. Cependant, cette « charte » ne garantit pas des droits au même titre que la Charte canadienne des droits et libertés par exemple. Il s'agit simplement d'un engagement de l'Agence qui n'a aucune valeur contraignante.

À titre comparatif, les contribuables américains peuvent avoir recours aux services offerts par *Taxpayer Advocate Service*²¹⁶ dont l'existence même est inscrite au *Internal Revenue Code*²¹⁷. Les pouvoirs étendus de cette institution de même que l'ampleur de ses budgets témoignent de la volonté réelle du gouvernement d'offrir un service d'accompagnement aux citoyens dans leurs démarches fiscales.

5.2 L'ombudsman des contribuables

Le 21 février 2008, dans un souci d'équité, d'efficacité et de transparence, le Bureau de l'ombudsman des Contribuables a été mis sur pied au Canada par le ministre du Revenu national²¹⁸. Il s'agit d'une entité indépendante qui a pour mandat de s'assurer que l'Agence respecte ses engagements prévus à la Charte des droits des contribuables auprès des contribuables²¹⁹. L'étendue de son mandat est toutefois très limitée; par exemple, le Bureau n'intervient pas lorsque l'Agence a compétence pour répondre à la plainte du contribuable²²⁰.

²¹⁵ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Charte des droits du contribuable : pour comprendre vos droits en tant que contribuable*, en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tg/rc17/rc17-09f.pdf>>.

²¹⁶ INTERNAL REVENUE SERVICE, *The Taxpayer Advocate Service is Your Voice at the IRS!*, 12 juin 2012, en ligne : <<http://www.irs.gov/advocate/article/0,,id=212313,00.html>>.

²¹⁷ *Internal Revenue Code*, sec. 7803(c)(2)(B)(ii); NATIONAL TAXPAYER ADVOCATE, *2011 Annual Report to Congress*, vol. 1, p. vii, en ligne : <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/irs_tas_arc_2011_vol_1.pdf>; NATIONAL TAXPAYER ADVOCATE, *2008 Annual Report to Congress*, vol. 1, p. 5, en ligne : <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/08_tas_arc_intro_toc_msp.pdf>.

²¹⁸ GOUVERNEMENT DU CANADA, OMBUDSMAN DES CONTRIBUABLES, *Communiqué de presse - Le ministre du Revenu national annonce la nomination du premier ombudsman des contribuables du Canada*, 21 février 2008, en ligne : <<http://www.oto-boc.gc.ca/nr080221-fra.html>>.

²¹⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Renforcer la communication en matière d'équité envers les contribuables - Consultations relatives au budget fédéral 2010*, décembre 2010, en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/pr/sctf033-10-fra.html>>.

²²⁰ GOUVERNEMENT DU CANADA, OMBUDSMAN DES CONTRIBUABLES, *Processus des plaintes*, 26 octobre 2010, en

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Aussi, ses recommandations n'ont aucune valeur contraignante à l'endroit de l'Agence. Depuis sa nomination, en plus de ses rapports annuels, l'ombudsman a produit cinq rapports spéciaux de bien modeste envergure et pour lesquels il est toutefois difficile d'évaluer les retombées puisque l'Agence ne les commente pas.

Selon le Rapport annuel de l'ombudsman 2009-2010, 1218 plaintes ont été reçues, mais seulement 170 ont été résolues par l'ombudsman à la suite d'un examen du dossier²²¹. Par ailleurs, le rapport annuel de 2010 et 2011 est beaucoup moins précis et ne permet pas de connaître le nombre de plaintes résolues et d'apprécier la qualité de ses interventions²²².

Ainsi, il nous semble que des fonctions beaucoup plus importantes pourraient être confiées à l'ombudsman canadien dans un cadre modelé à partir du *National Taxpayer's Advocate* qui, nous avons appris, a justement inspiré les autorités canadiennes lors de la création du Bureau de l'ombudsman. Les autorités canadiennes ont toutefois opté pour la création d'une coquille donnant des apparences d'accompagnement aux contribuables alors que la réalité nous enseigne qu'il s'agit d'une créature passablement anémique et inerte. Selon une étude menée pour l'Agence du revenu auprès de la population en 2010, soit trois ans après la création de ce service, « la notoriété générale à l'égard de la Charte des droits du contribuable et du Bureau de l'ombudsman est très faible²²³ ».

Dans le cadre de la présente recherche, nous avons pris contact avec le Bureau de l'ombudsman afin d'obtenir des réponses à certaines questions tout en dénonçant à notre interlocuteur l'existence de cette recherche. Nous avons été contraints de faire plusieurs appels²²⁴ dans un délai d'environ 14 jours avant d'être en mesure de parler à une personne au courant des opérations du

ligne : <<http://www.oto-boc.gc.ca/rcv-fra.html>>.

²²¹ GOUVERNEMENT DU CANADA, OMBUDSMAN DES CONTRIBUABLES, *Notre deuxième année de fonctionnement*, 4 octobre 2010, en ligne : <<http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/2009-2010/rprt-nnl0910-10-fra.html>>.

²²² GOUVERNEMENT DU CANADA, OMBUDSMAN DES CONTRIBUABLES, *Rapport 2010-2011 – résumé des dossiers*, en ligne : <<http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/2010-2011/rprt-nnl1011-13-fra.html>>.

²²³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Renforcer la communication en matière d'équité envers les contribuables - Consultations relatives au budget fédéral 2010*, décembre 2010, en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/pr/sctf033-10-fra.html>>.

²²⁴ Un appel téléphonique logé par l'auteur de cette recherche semble avoir accéléré le processus.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Bureau. Aux questions posées, on nous a référé au site web du Bureau et il a été impossible d'en apprendre davantage sur le travail effectué par l'ombudsman. Aussi, plusieurs questions écrites ont été acheminées à la personne responsable et, bien que trois mois se soient écoulés depuis cet envoi, nous sommes toujours en attente d'une réponse.

5.3 Le *Taxpayer's Advocate Service*

Aux États-Unis, le *Taxpayer's Advocate Service* (TAS) est la voix des contribuables au sein de l'*Internal Revenue Service* (IRS) afin de s'assurer que chacun d'eux soit traité équitablement et que les contribuables soient en mesure de comprendre leurs droits auprès de l'Agence du revenu américaine.

Le TAS offre une gamme de services aux contribuables, dont un service de conseil fiscal et d'accompagnement afin d'aider les contribuables à comprendre les tenants et aboutissants d'une situation donnée de même qu'un service de représentation devant les tribunaux offert par les *Local Taxpayer Advocates* au bénéfice des personnes à faibles revenus. En 2011, on comptait 165 cliniques réparties dans les 50 États américains qui bénéficient de subventions du gouvernement américain afin d'appuyer certains contribuables dans leurs démarches. Les universités qui comptent une clinique fiscale peuvent bénéficier de cette subvention si elles remplissent certaines conditions.

Le TAS est autorisé à venir en aide aux contribuables qui n'ont pas été en mesure de régler leur différend avec l'IRS lorsqu'une des conditions suivantes se présente :

- Le problème cause des difficultés financières pour le contribuable, sa famille ou son entreprise.
- Le contribuable face à une menace immédiate de mesure défavorable de la part de l'IRS.
- Malgré de multiples tentatives de contacter l'IRS, aucune réponse n'est obtenue ou la réponse n'est pas obtenue dans les délais prévus.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Lorsque le contribuable se qualifie, un avocat lui sera assigné afin de le conseiller dans ses démarches et cet avocat sera présent tout au long du processus auprès de l'IRS.

L'ampleur des mandats accomplis par le TAS est plutôt impressionnante. En 2010, le TAS recevait 299 000 nouveaux dossiers, ce qui représentait une augmentation d'environ 10 % comparativement à l'année 2009²²⁵.

En plus de venir en aide aux contribuables pour régler leur différend avec l'IRS, le TAS a comme mandat d'identifier les enjeux systémiques touchant les contribuables, de proposer des modifications autant législatives qu'à l'égard des pratiques administratives de l'IRS. Le TAS a déposé plusieurs rapports d'envergure en plus des rapports annuels qui répertorient les problèmes les plus importants que subissent les contribuables et des *Objectives Report to Congress*, publiés en juin de chaque année qui énoncent les objectifs annuels du TAS²²⁶.

5.4 Comparaison budgétaire Canada/États-Unis

Au Canada, le document « Budget de dépenses fédérales 2011-2012 » prévoit que le budget alloué au Bureau de l'ombudsman est de 3,25 millions, ce qui représente seulement 0,076 % du budget total de l'Agence du revenu du Canada qui s'élève à 4,08 milliards de dollars²²⁷. En comparaison, le TAS bénéficie d'un budget de 2,435 milliards de dollars, ce qui représente une proportion de 17,8 % du budget total de l'IRS qui s'élève à 13,6 milliards de dollars. Ainsi, toutes proportions gardées, le budget du TAS est 224 fois plus élevé que celui de l'ombudsman²²⁸ alors que la population américaine n'est que de 10 fois celle du Canada.

²²⁵ TAXPAYER ADVOCATE SERVICE, *Who We Are*, en ligne : <<http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Who-We-Are>>.

²²⁶ TAXPAYER ADVOCATE SERVICE, *National Taxpayer Advocate Annual Reports to Congress*, en ligne : <<http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/Annual-Reports-To-Congress>>.

²²⁷ SECRÉTARIAT DU CONSEIL DU TRÉSOR DU CANADA, *Budget des dépenses 2011-2012 – Plan de dépenses du gouvernement et Budget principal des dépenses*, en ligne : <<http://www.tbs-sct.gc.ca/est-pre/20112012/me-bpd/docs/me-bpd-fra.pdf>>.

²²⁸ INTERNAL REVENUE SERVICE, *Budget in Brief 2012 - Program Summary by Appropriations Account and Budget*

5.5 Documentation disponible au Canada et ailleurs

5.5.1 Le Canada

Les documents que publient les autorités fiscales constituent des mesures d'accompagnements qui peuvent être efficaces lorsqu'elles sont complètes et présentées de façon claire et accessible. Au Canada, l'Agence du revenu publie les bulletins d'interprétation, les circulaires d'information, certaines publications techniques de même que les formulaires²²⁹. Le caractère archaïque de plusieurs bulletins et le piètre service de mises à jour ont été relevés avec éloquence par le Bureau de la vérificatrice générale du Canada dans son rapport 2009²³⁰ :

Au 31 décembre 2008, 272 des bulletins d'interprétation étaient en vigueur. Tant les vérificateurs de l'impôt que les fiscalistes ont affirmé qu'ils continuent de s'appuyer sur les bulletins d'interprétation pour étayer leurs décisions lorsqu'ils hésitent dans l'interprétation de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et ce, même s'ils savent que certains des bulletins d'interprétation ne sont peut-être pas à jour...

Les données statistiques de l'Agence font voir l'importance des bulletins d'interprétation : quelque 1,5 million de « demandes de visualisation de pages » de bulletins d'interprétation ont été enregistrées au site Web de l'Agence pour l'exercice terminé le 31 mars 2009. Ces demandes de visualisation proviennent d'utilisateurs externes et excluent celles du personnel de l'Agence...

Cependant, nous avons constaté qu'il n'y a aucun processus officiel pour surveiller si un bulletin d'interprétation en particulier est toujours d'actualité ou déterminer s'il conviendrait de le retirer ou de le réviser. Depuis 2003, seulement 29 des bulletins d'interprétation en vigueur ont été révisés, et un seul nouveau bulletin d'interprétation a été publié. L'Agence nous a informés que la production et la révision des bulletins d'interprétation ne constituent pas une priorité, particulièrement en raison de la limitation des ressources.

Nous nous attendions à ce que l'Agence informe les utilisateurs chaque fois qu'un bulletin d'interprétation est désuet, en tout ou en partie, en mettant à jour ce bulletin. Nous avons constaté qu'il n'y a aucune mention dans le bulletin d'interprétation lui-même pour indiquer que certains paragraphes pourraient ne plus être actuels; seul un commentaire général est présenté dans l'index de tous les bulletins d'interprétation, indiquant que l'information dans certains bulletins n'est peut-être pas à jour. L'Agence fournit de l'information sur les nouvelles prises de positions en matière d'interprétation dans ses *Nouvelles techniques de l'impôt*. Cette façon de procéder exige toutefois de l'utilisateur qu'il sache au point de départ qu'un bulletin d'interprétation en particulier

Activity, en ligne : <<http://www.irs.gov/pub/newsroom/budget-in-brief-2012.pdf>>.

²²⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Formulaires et publications*, en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/formspubs/typ/menu-fra.html>>.

²³⁰ BUREAU DU VÉRIFICATEUR GÉNÉRAL DU CANADA, préc., note 2, par. 3.66 et ss.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

pourrait être désuet et qu'il parcoure tous les numéros des *Nouvelles techniques de l'impôt* pour retracer ce qui peut avoir été dit à propos du bulletin sur lequel il aimerait s'appuyer. Il peut arriver que l'Agence procède à la publication d'une édition spéciale d'un bulletin d'interprétation pour indiquer les changements apportés à celui-ci. Néanmoins, il sera peut-être quand même nécessaire que l'utilisateur fasse d'autres recherches, comme examiner les modifications apportées à la loi ou consulter les exposés de conférences, les articles récents et les dernières décisions des tribunaux, pour pouvoir établir une interprétation juste.

Le site de l'Agence ne procure aucune information sur la législation, sauf un lien difficile à repérer qui permet d'accéder à la L.I.R. après de nombreuses manipulations²³¹. Plus simplement, le lecteur doit passer directement par le site du ministère de la Justice du Canada.

La navigation sur le site de l'ARC est généralement non conviviale. Pour s'y retrouver, il faut connaître la nature ou le nom des documents recherchés à moins d'avoir une bonne idée des termes précis qui permettront de retracer la documentation désirée. Ainsi, cette première incursion avec les outils de travail en fiscalité canadienne exige une bonne dose de patience et une certaine connaissance du domaine informatique et fiscal.

L'Agence publie aussi une foule de documents cruciaux à toute recherche fiscale (opinions, décisions, etc.) qui ne sont toutefois accessibles qu'aux abonnés de sites privés spécialisés qui doivent déboursier quelques milliers de dollars annuellement pour accéder à des documents qui, faut-il le préciser, sont des documents publics. Dans la circulaire d'information IC70-6R5, l'Agence indique que depuis 1993, elle fournit ces documents aux éditeurs de publications fiscales²³² pour une contrepartie annuelle qui était alors fixée à 6 000 \$²³³ et qui serait maintenant passée, selon ce que nous avons appris, à 35 000 \$.

Nous avons vérifié auprès de l'Agence du revenu pour savoir pour quelle raison ces documents ne sont pas tous publiés sur le site de l'Agence puisqu'il s'agit de documents publics. Selon les

²³¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Renseignements techniques*, en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/tchncl/menu-fra.html>>.

²³² AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Circulaire d'information IC-70-6R5*, 17 mai 2002, en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tp/ic70-6r5/ic70-6r5-00f.pdf>>.

²³³ Denis LEFEBVRE, « Recent Revenue Canada Initiatives », (1994) *Report of Proceedings of Forty-Fifth Tax Conference*, 1993 Tax Conference, Canadian Tax Foundation, 6E, 1-10.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

informations obtenues, le coût de la traduction obligatoire dans les deux langues officielles de la volumineuse documentation aurait rendu cette opération trop onéreuse alors que la vente de l'information en vrac aux maisons d'édition permettait de contourner cette exigence liée au bilinguisme. Nous sommes d'opinion que cette justice à deux vitesses cause un préjudice grave aux contribuables et contribue à opacifier la fiscalité alors qu'il s'agit ici de documents publics, dont l'utilité ne peut être remise en doute, qui ne sont accessibles qu'aux plus fortunés. Il s'agit ici d'un pur déni de justice.

5.5.2 Les États-Unis

Pour ce qui est des États-Unis, on retrouve sur le site du IRS²³⁴ une foule d'informations, notamment les *Revenue Rulings* qui s'apparentent aux décisions rendues au Canada par l'Agence du revenu. Toutefois, le repérage des documents est compliqué si on ne connaît pas leur existence et le nom exact utilisé pour les désigner. De plus, l'ergonomie du site ne facilite pas l'accès aux documents pertinents. Il faut souvent voyager d'un lien hypertexte à un autre afin d'obtenir l'information et le classement des publications augmente le coefficient de difficulté de la recherche. Les documents sont souvent classés par popularité et il est difficile de trouver des listes exhaustives des documents.

5.5.3 L'Australie et la Nouvelle-Zélande

Sur leurs sites web respectifs, les autorités fiscales de l'Australie - *Australian Taxation Office* (ATO)²³⁵ - et de la Nouvelle-Zélande - *Inland Revenue* (IR)²³⁶ - mettent à la disposition du grand public une foule de documents²³⁷ gratuitement. La plus grande convivialité liée au repérage de l'information dans ces juridictions constitue un modèle dont devraient s'inspirer les autorités fiscales canadiennes.

²³⁴ INTERNAL REVENUE SERVICE, en ligne : <<http://www.irs.gov/index.html>>.

²³⁵ AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, en ligne : <<http://www.ato.gov.au/>>.

²³⁶ NOUVELLE-ZÉLANDE, INLAND REVENUE, *Technical Tax Aera*, en ligne : <<http://www.ird.govt.nz/technical-tax/>>.

²³⁷ *Id.*; AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, *Legal Database*, en ligne : <<http://law.ato.gov.au/atolaw/index.htm>>.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

En Australie	En Nouvelle-Zélande
<ul style="list-style-type: none"> • Legislation and supporting material • Public Rulings, Determinations and Bulletins • Legislative Determinations (Instruction l'ATO sur une disposition de la loi, cela a force de loi) • ATO Interpretative Decisions (interprétation de l'ATO sur un sujet particulier) • Law Administration Practice Statements (instructions aux employés de l'ATO) • Taxpayer Alerts • Tax related case law • Decision Impact Statements (réponses aux décisions des tribunaux) • Index of Historical Documents • Schedule of Documents Containing Precedential ATO Views • Technical Discussion Papers (documents pour faciliter la communication avec les contribuables) 	<ul style="list-style-type: none"> • Tax Information Bulletin • Review of Public Information Bulletins • Determinations (politiques administratives de l'IR) • Interpretation guidelines and interpretation statements (position de l'IR) • Operational statements (position préliminaire de l'IR avant que soit émis les « interpretation guidelines ») • Binding rulings (section sur comment obtenir un ruling) • Product rulings (comment la loi s'applique à un produit particulier) • Public rulings (comment la loi s'applique aux contribuables et à des situations particulières) • Standard practice statements (comment l'IR exerce ses pouvoirs discrétionnaires) • Questions we've been asked • Prosecution framework (approche structurelle de l'IR) • Legal decisions - case notes • Legislation (changements législatifs seulement) • General articles (éléments plus généraux sur la fiscalité) • Revenue Alerts

6. LES SOLUTIONS

Diverses avenues peuvent être empruntées afin d'endiguer, à tout le moins partiellement, le problème de la complexité fiscale. La première étape qui doit être franchie, à l'instar des gens dont le parcours de vie les emmène à consulter un psychologue, est l'acceptation et la reconnaissance du problème. Pour le moment, le gouvernement canadien, à l'instar de ses prédécesseurs, occulte totalement cette difficulté et continue à inonder la loi de nouvelles dispositions sans au préalable faire le ménage des mesures existantes.

Bien qu'aucune recette visant la simplification ne soit infaillible, la pire des solutions consiste à ne rien faire. Un tel exercice ne doit pas craindre de copier les bons coups des expériences étrangères. À ce chapitre, l'ajout à la L.I.R. d'une disposition législative semblable à l'article 160 du *Finance Act* de 1995 en Grande-Bretagne afin de prévoir législativement les étapes menant à une simplification constitue une avancée dont on peut certes s'inspirer.

6.1 Mise sur pied d'un Bureau de la simplification

Nous le savons, la complexité fiscale est notamment causée par la prolifération de nouvelles mesures fiscales, notamment afin de respecter les promesses électorales, et l'ajout de précisions. À quand remonte la dernière évaluation globale de la législation qui permettrait de vérifier la pertinence et le coût des mesures fiscales en place et la nécessité de les conserver? En somme, une évaluation périodique de chaque mesure d'allègement devrait faire l'objet d'un processus de révision périodique permettant de vérifier l'adéquation entre la mesure et ses retombées pour l'ensemble de la population.

L'expérience récente au Royaume-Uni n'est pas dénuée d'intérêt puisque, même s'il avait complété la tâche ardue de la réécriture de la loi fiscale dans le cadre du *Tax law rewrite*

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

*project*²³⁸, le gouvernement a néanmoins mis sur pied, en 2010, le *Office of Tax simplification*²³⁹ avec pour mandat « to provide the Government with independent advice on simplifying the UK tax system ». En novembre 2010, ce bureau a identifié 1042 dispositions d'allègement prévues à la loi et en a retenu 159 pour une étude plus approfondie.

Par la suite, un rapport déposé en mars 2011 fait la revue des allègements visés et énonce les critères suivants ayant servi à en faire l'évaluation²⁴⁰ :

- Whether the policy rationale for the reliefs is still valid and whether it remains the optimal method to achieve the policy objective, given other potential Government interventions;
- Evaluation of whether there is currently a policy rationale for the relief;
- The likely impact of changing or repealing the relief or exemption;
- Evidence of taxpayer take-up and awareness of the reliefs;
- Evidence of complexity, compliance costs and administrative burdens in claiming the reliefs; and
- Evidence of the impact the reliefs have on taxpayer behaviour.

Le Canada doit rapidement imiter la Grande-Bretagne et créer une telle structure qui permettra d'identifier les écueils qui jalonnent notre système fiscal tout en proposant des solutions viables qui survivront aux changements de gouvernement.

6.2. Amélioration de la lisibilité

La lisibilité de la Loi fait cruellement défaut et le législateur doit réfléchir aux avenues qui doivent être empruntées à cet égard.

Dans *La lisibilité dans la rédaction juridique au Québec*²⁴¹, Nicole Fernbach pose cinq principes inhérents à la lisibilité d'une loi : simplicité, concision, cohérence, hiérarchie et proximité par rapport au lecteur. Chacun de ces principes a des répercussions sur la structure, la terminologie,

²³⁸ R.-U., HM REVENUE & CUSTOMS, préc., note 52.

²³⁹ OFFICE OF TAX SIMPLIFICATION, préc., note 56.

²⁴⁰ OFFICE OF TAX SIMPLIFICATION, préc., note 57, p. 10.

²⁴¹ Nicole FERNACH, *La lisibilité dans la rédaction juridique au Québec*, Ottawa, Centre de promotion de la lisibilité, Centre canadien d'information juridique, 1990, 10-14; (voir aussi le texte de Victor THURONYI, *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, 1996, vol. 1.).

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

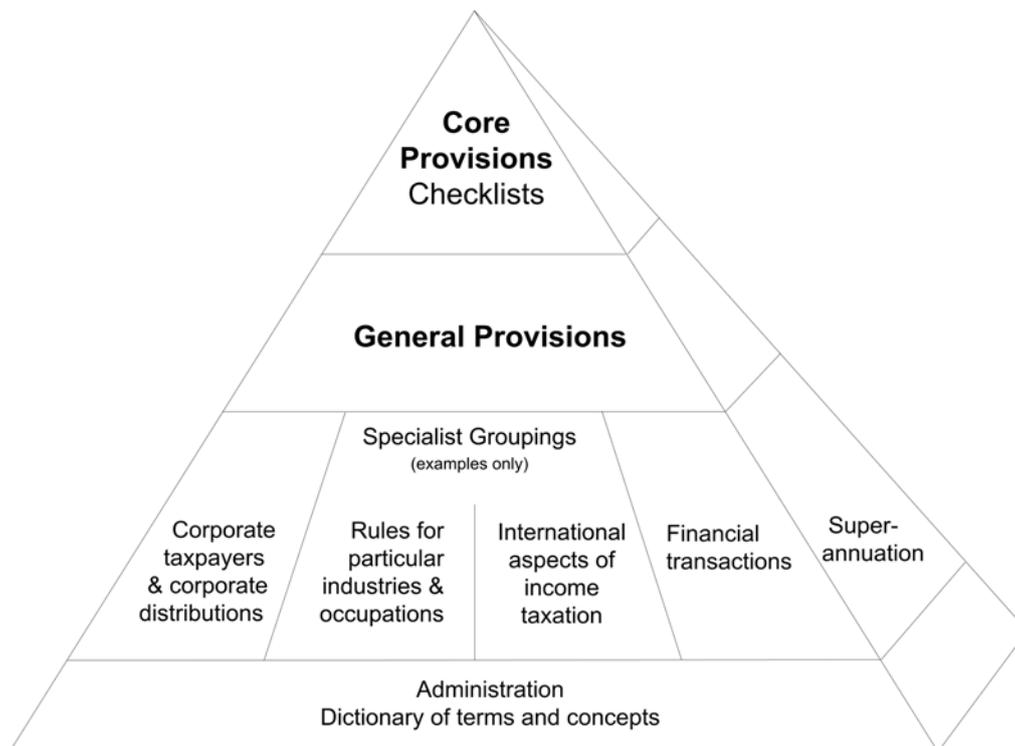
la syntaxe et la présentation des textes normatifs²⁴². Mis ensemble, cela donne une soixantaine de conseils adressés au législateur. Il n'est probablement pas nécessaire de reprendre chacun d'entre eux. On peut citer, par exemple, au niveau de la simplicité de la syntaxe, les conseils suivants : phrases courtes et claires, éviter les enchâssements, pas plus de deux idées par phrase, forme directe (sujet, verbe, complément), voix active, forme affirmative²⁴³.

Cet exercice de légistique pourrait s'inspirer notamment de la réforme australienne où la loi offre notamment au lecteur un tracé permettant de comprendre son fonctionnement²⁴⁴.

2-5 The pyramid

This Act is arranged in a way that reflects the principle of moving from the general case to the particular.

In this respect, the conceptual structure of the Act is something like a pyramid. The pyramid shape illustrates the way the income tax law is organised, moving down from the central or core provisions at the top of the pyramid, to general rules of wide application and then to the more specialised topics.



²⁴² *Id.*

²⁴³ *Id.*, p. 10.

²⁴⁴ AUSTRALIE, *Income Tax Assessment Act 1997*, section 2-5.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

La loi australienne ajoute aussi un détail non négligeable en prévoyant aux articles 2-10 et 2-15 que les termes qui sont définis dans la loi seront identifiés par un astérisque lors du premier usage du terme dans un article.

2-10 When defined terms are identified

- (1) Many of the terms used in the income tax law are defined.
- (2) Most defined terms in this Act are identified by an asterisk appearing at the start of the term: as in “*business”. The footnote that goes with the asterisk contains a signpost to the Dictionary definitions starting at section 995-1.

2-15 When terms are not identified

- (1) Once a defined term has been identified by an asterisk, later occurrences of the term in the same subsection are not usually asterisked. »

On peut imaginer que cet exercice facilitera à tout le moins la tâche du lecteur (on peut penser ici à l'étudiant en fiscalité) qui n'a pas toujours le réflexe de vérifier si un terme ou une expression reçoit une signification particulière dans la loi. Une telle indication serait éminemment souhaitable en fiscalité canadienne puisque, par exemple, qui aurait pu penser que le législateur a pris la peine de définir le mot « biens » à l'article 248?

Cet exercice de bonification de la lisibilité de la loi constituerait certes une première démarche intéressante visant rendre le système plus équitable, mais n'est pas la solution à tous les maux. L'expérience australienne démontre clairement qu'un exercice qui se limite au choix des mots utilisés produit peu d'effets.

However, when taxpayers and tax advisers sat down to work with the new law, they quickly discovered none of the complexity had dissipated. Indeed, by unveiling many of the inconsistencies, anomalies, overlaps and lacunae in the law, the plain English redraft exposed the real causes of much of the former law's complexity, namely its wholly irrational and inconsistent policy base²⁴⁵.

Bien que des mécanismes et modalités visant l'amélioration du texte législatif devraient être suggérés par le Bureau de la simplification dont nous souhaitons la création, il nous semble que, fort de l'expérience étrangère, cet exercice de simplification doit débiter immédiatement par la révision de la politique fiscale des diverses préférences fiscales de la loi.

²⁴⁵ Rick KREVER, préc., note 88, 493.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

In terms of drafting legislation, the experiences of the US, Australia and the UK experiences clearly demonstrate that improving the readability of tax laws *per se* is largely ineffective or at best superficial where the underlying policies are not also reviewed²⁴⁶.

6.3. Utilisation du *plain language*, des dispositions d'objet ou législation fondée sur le *principle-based drafting*?

L'expérience anglaise nous enseigne que la rédaction en « *plain language* » constitue certes une avancée, mais est, en soi, insuffisante puisque les difficultés qui découlent de politiques fiscales incohérentes ou inintelligibles ne peuvent être récupérées par le biais de la réécriture en utilisant des mots tirés du langage plus familier. En somme, l'image qui nous apparaît à la lecture de la littérature sur le sujet est qu'on ne peut faire une bonne recette lorsque les ingrédients dont on dispose ne sont pas de bonne qualité.

Par ailleurs, les résultats ne sont pas nécessairement concluants quant à l'utilisation des dispositions d'objet (purpose clause). Rick Krever donne l'exemple de la nouvelle disposition anti-évitement introduite en 2007 en Grande-Bretagne :

An example of purposive drafting may be found in Schedule 13 of the UK Finance Act 2007:

Purpose of Schedule

- 1(1) The purpose of this Schedule is to secure that in the case of an arrangement—
- (a) which involves the sale of securities and the subsequent purchase of securities, and
 - (b) which equates, in substance, to a transaction for the lending of money at interest from or to a company (with the securities which were sold as collateral for the loan), the charge to corporation tax in that case reflects the fact that the arrangement equates, in substance, to such a transaction.

Selon Krever, un tel mécanisme ajoutera à la complexité de la loi puisqu'il nécessitera à coup sûr des dispositions additionnelles afin d'y apporter des précisions.

Following the failure of plain English drafting to solve the problem of tax law complexity, many advocated the use of 'purposive drafting' as a solution... But it does

²⁴⁶ M. MCKERCHAR, K. MEYER, S. KARLINSKY, préc., note 53, 382

nothing to address the problems of complexity. To the contrary, it is guaranteed to substantially increase complexity.

[...]

The initial repo loan schemes that prompted a legislative response involved the sale and repurchase of securities. The legislation is directed at this narrow class of arrangements. By focusing on one particular type of asset—securities—the legislation invites taxpayers to avoid the rule by engaging in the same transaction but substituting other assets. The result will no doubt be further legislation, a series of ad hoc and narrow provisions that serially address each type of asset used as the different cases emerge one by one. And each narrow response will add layers of complexity to the law, however clearly the narrow purpose of the anti-avoidance provisions may be stated.

Une telle conclusion peut surprendre puisque cet auteur australien, défenseur du *principle based drafting*, avait publié en 2004 un texte où il préconisait l'emploi des « *purpose clauses* ».

Simplifying tax law in terms of definitions can thus take dual tracks. First, where terms currently used are subject to continuing pressure (as evidenced, for example, by continuing litigation), purposive statutory definitions can be employed, at the same time that resulting redundant specific anti-avoidance rules are cleared out. Second, when new tax rules are adopted, they can be accompanied by purposive definitions. These can be combined with a policy of setting out the purpose of new measures so it made obvious that it would not be appropriate to adopt transplanted definitions intended for different purposes in other areas of law.

Cette apparente volte-face n'est probablement qu'une méprise terminologique entre le *principle based drafting* et le *purpose clause* compte tenu du peu de recul que possédait l'Australie en 2004 à la suite de l'implantation de la nouvelle approche législative - le *principled based drafting* - adoptée en 1997. En effet, Greg Pinder²⁴⁷ du *Tax Design Division* en Australie associe le « principle-based legislation » aux « objects clauses » qui, selon lui « explain both the broader purpose and policy intent behind the measure (the *why*) and the way the provisions achieve that broader purpose (the *how*) ».

Selon Judith Freedman²⁴⁸, les dispositions d'objet ne sont qu'une source de confusion et cette méthode n'est pas la solution à adopter :

²⁴⁷ G. PINDER, « The Coherent Principles Approach to Tax Law Design », (2005) *Treasury Economic Roundup* 75.

²⁴⁸ Judith FREEDMAN, « Improving (Not Perfecting) Tax Legislation: Rules and Principles Revisited », (2010) 6(14) *British Tax Review* 717, 723.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

Most commentators are of the view that purpose statements add little to the legislative process, given that they are qualified by the subsequent rules, which they either support or contradict. A leading expert on drafting has commented that professional drafters dislike purpose clauses and consider that the operative provisions of the Act should be left to speak for themselves.

Chez les auteurs recensés, il semble que le *principle based drafting* soit la voie la plus prometteuse, en dépit de la réserve émise par Graham Cooper d'Australie qui émet de sérieux doutes quant à la survie éventuelle de cette méthode²⁴⁹ :

The question with which the author began this article is whether the new drafting style will be capable of accomplishing all that its adherents have promised. In my view, as with almost all tax reforms, the experience of the principles-based drafting has been mixed. The problem of “principle-creep”—of seeing further and further implications arising from a principle, even one that is relatively carefully and aptly crafted, and has its domain reasonably well confined—seems to be inherent in their design. And the attempt at drafting a principles-based definition rather than a precisely defined target seems similarly unhappy.

²⁴⁹ G. S. COOPER, préc., note 95, 360.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

L'appui majoritaire à l'égard de cette technique, dans la mesure où elle est débordée de la simple modification de vocabulaire utilisé dans la législation, est bien exprimé par Freedman²⁵⁰ :

The only true solution to avoidance is to have a much more principle-based tax system—but this requires more than merely changes to wording. It seems that only a combination of approaches can work, but they must all have a foundation in a sensible underlying tax system to work well.

6.4 Les mesures d'accompagnement

La simplification de la fiscalité doit viser à conforter tous les acteurs de la fiscalité : les contribuables, le milieu des affaires, les spécialistes de la fiscalité, les administrations fiscales de même que le pouvoir judiciaire. Une réforme du texte législatif, seule, ne peut atteindre cet objectif puisque la loi n'est pas l'outil privilégié des contribuables. Bien entendu, une simplification de la législation qui permettrait de réduire le nombre de mesures existantes et/ou qui garantirait aux contribuables l'accès aux bénéfices octroyés en vertu de la loi, serait une avancée considérable.

En attendant ce moment, il serait impératif que l'État mette à la disposition des contribuables, et ce sans aucun frais, toute la documentation qui peut présentement être obtenue via les banques privées payantes. Aussi, l'État doit doter le Bureau de l'ombudsman des contribuables d'un budget qui lui permettra d'agir efficacement alors que pour le moment, le travail effectué est majoritairement d'ordre cosmétique. Le budget mis à la disposition de ce bureau doit lui permettre d'être plus efficace afin de rééquilibrer les forces qui feront le contrepoids aux autorités fiscales.

La même remarque vaut pour l'accès aux tribunaux. En effet, un accompagnement semblable à celui offert par les cliniques fiscales américaines financées par le *Taxpayer's Advocate Service* est primordial d'autant plus qu'un projet de modification a été récemment déposé afin d'étendre

²⁵⁰ J. FREEDMAN, préc., note 89, 6.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

la juridiction de la division informelle²⁵¹ de la Cour canadienne de l'impôt de sorte que davantage de contribuables auraient accès à ce forum où il ne sont souvent pas représentés, alors que la partie adverse sera encore représentée par les procureurs de Justice Canada.

²⁵¹ La Division informelle serait éventuellement ouverte aux litiges dont le montant d'impôt en jeu atteindra 25 000 \$ par année ou lorsque les pertes seront inférieures à 50 000 \$: MINISTÈRE DES FINANCES DU CANADA, *Communiqué - Le gouvernement sollicite des commentaires au sujet de propositions visant à améliorer l'administration des causes par la Cour canadienne de l'impôt*, 8 juin 2012, en ligne : <<http://www.fin.gc.ca/n11/11-116-fra.asp>>.

CONCLUSION

La fiscalité canadienne est isolée et ne participe pas à l'effort collectif de simplification entrepris par de nombreuses juridictions. La fiscalité est aussi isolée des autres législations canadiennes qui subissent de temps à autre des cures de rajeunissement. Il s'agit certes d'un domaine complexe mais le temps est venu d'assumer cette complexité et de l'affronter tel un adversaire coriace dans un combat qui pourrait se prolonger jusque dans les rondes de prolongation.

Il s'agit par conséquent d'assumer cette complexité, de la conceptualiser prenant le temps d'interpréter des phénomènes de plus en plus enchevêtrés. La tâche n'est pas mince car elle implique de se dégager d'habitudes intellectuelles consistant à adopter une attitude intégralement positiviste par rapport à la fiscalité, en d'autres termes à céder aux pressions implicites d'un environnement général au sein duquel prédomine une approche technicienne de l'impôt associée au souci de répondre quasiment en temps réel aux questions, complexes on l'a dit, que pose la fiscalité²⁵².

Il est faux de prétendre que la complexité colle à la fiscalité telle la misère sur le pauvre monde et qu'on ne peut rien y changer. Tous les acteurs visés par ce fléau doivent se donner rendez-vous et faire savoir à l'État l'importance de trouver des solutions. Les associations fiscales, autant la Fondation canadienne de fiscalité que l'Association de planification fiscale et financière et tous les groupes intéressés doivent prendre le bâton du pèlerin et entreprendre des études afin de suggérer des pistes de solution. Les tribunaux, qui ont formulé de multiples commentaires à cet égard, doivent dorénavant adopter un discours plus mordant qui reconnaîtra le caractère inéquitable des dispositions trop complexes.

Le législateur ne peut se contenter de jouer à l'autruche. Il doit reconnaître dès maintenant que la complexité fiscale constitue un fléau à la source de plusieurs iniquités et que l'immobilisme est la pire de solutions. Il doit convier les groupes intéressés à participer à un projet collectif et s'engager, par législation, à adopter des solutions concrètes selon un échéancier raisonnable. Ne

²⁵² Michel BOUVIER, « Pour une renaissance de la théorie de l'impôt », (2006) 24 *Revue de droit fiscal*, 28.

La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision!

serait-ce pas une belle façon de célébrer le 50^e anniversaire de la naissance de la Commission Carter?