

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents : Le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux?

Le contexte canadien

Document de travail 2006/01

Gilles N. LARIN
Chantal BUOTE
Robert DUONG

Avec la collaboration de :
Lyne LATULIPPE
Diane BENOÎT
Gilles PARÉ

19 juin 2006

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

La *Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques* 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/>.

Gilles Larin est titulaire de la CFFP. Chantal Buote et Robert Duong sont professionnels de recherche et Lyne Latulippe. Diane Benoît et Gilles Paré sont consultants à la CFFP.

Nous voulons exprimer notre reconnaissance à Me Marie-Pierre Allard, professeure au département de sciences comptables et de fiscalité de la Faculté d'administration de l'Université de Sherbrooke, à Me Michelle Desrosiers, conseillère juridique à Justice Canada, et à trois lecteurs anonymes pour leurs observations et suggestions. Bien entendu, les opinions exprimées n'engagent que les auteurs, ces derniers assument l'entière responsabilité des commentaires et des interprétations figurant dans la présente étude.

Les droits d'auteurs appartiennent à la CFFP.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques (CFFP)

Faculté d'administration, Université de Sherbrooke

2500, boul. de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

Téléphone : (819) 821-8000, poste 61353

Télécopieur : (819) 821-7396

Courriel : cffp.adm@usherbrooke.ca

Précis

Le contexte canadien

Les contribuables ont tôt fait de se prévaloir du principe voulant qu'ils puissent planifier leurs affaires afin de minimiser leurs impôts à payer. Certains contribuables ont donc mis en place des planifications fiscales audacieuses pour divers motifs, allant de l'importance plus ou moins grande qu'ils accordent à leur sens du devoir civique, à la recherche du plus faible taux d'imposition, en passant par la perception qu'ils ont des conséquences prévues par la loi lorsqu'il y a un risque qu'une planification contrevienne à des règles anti-évitement.

Bien que les contribuables soient responsables de l'exactitude de leurs déclarations de revenus dans un régime qui repose sur l'autocotisation, ils peuvent solliciter l'expertise de conseillers fiscaux de diverses disciplines pour les assister dans leurs obligations ou, pour les plus audacieux, dans l'exercice du privilège d'organiser leurs affaires pour payer le moins d'impôt possible.

De leur côté, les conseillers fiscaux se trouvent parfois dans une position contradictoire où ils doivent établir un équilibre entre leur devoir de loyauté à l'égard de leurs clients et le respect des normes éthiques auxquelles ils peuvent être assujettis dans l'application des règles fiscales. Cette situation se présente en raison, entre autres, des exigences des clients et de la concurrence que se livrent les conseillers fiscaux pour élaborer de nouvelles planifications fiscales audacieuses.

La terminologie utilisée dans la littérature tend généralement à distinguer entre les planifications acceptables, soit celles qui sont menées à l'intérieur des limites de la loi et les planifications qui sont illégales, voire frauduleuses. La difficulté consiste essentiellement à trouver la façon de qualifier les planifications qui se situent entre ces deux extrêmes (c'est-à-dire toutes celles pouvant être classées sous la rubrique évitement fiscal). Une planification qui se situe dans la zone d'incertitude entourant les limites des planifications fiscales légitimes pourrait alors être considérée comme une planification fiscale audacieuse.

Les observations émises par les vérificateurs généraux du Canada au fil des ans ont fait état des risques que posent les planifications fiscales audacieuses à l'intégrité du régime fiscal et à l'érosion des recettes de l'État. Pour atténuer ces risques, l'administration fiscale a pris des initiatives pour empêcher la prolifération des planifications fiscales audacieuses. Néanmoins, force est de constater que de telles planifications fiscales posent toujours un défi pour l'ensemble des intervenants au Canada.

L'incertitude entourant les paramètres définissant les planifications acceptables de celles qui ne le sont pas se trouve au cœur de ce défi. Une démarcation plus nette entre les planifications légitimes et les planifications d'évitement fiscal serait souhaitable. Au-delà de la terminologie, il s'avère important que cette démarcation soit établie à partir de critères objectifs qui reflètent les objets poursuivis par la loi. Cependant, pour l'administration fiscale, la définition de nouveaux paramètres quant à la démarcation des planifications légitimes et d'évitement fiscal ne parviendrait pas, à elle seule, à influencer les décisions des contribuables et des conseillers quant aux risques et aux conséquences liés aux planifications fiscales audacieuses.

Afin de relever le défi que posent les planifications fiscales audacieuses, l'administration fiscale doit adopter un ensemble d'outils applicables à chacune des parties impliquées dans la mise en place de planifications fiscales audacieuses. Dans le cadre d'un régime d'autocotisation, l'administration fiscale ne peut vraisemblablement qu'accroître les risques et développer des outils pour dépister en temps réel les planifications audacieuses mises en place. Parmi l'ensemble des outils que l'administration fiscale peut adopter, l'accès aux renseignements en matière fiscale se trouve, en toute vraisemblance, au cœur des pistes de solution.

Enfin, peu importe les pistes de solution envisagées, il sera important que celles-ci concilient d'une part le principe d'équité fiscale entre les différents contribuables et, d'autre part, les besoins et contraintes de ceux-ci et de l'administration fiscale.

Table des matières

La mission de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques	i
Précis	ii
Introduction.....	1
1 Présentation du phénomène de l'évitement fiscal au Canada	3
1.1 Bref historique de la situation au Canada.....	3
1.2 Terminologie	8
1.2.1 Planification fiscale légitime.....	8
1.2.2 Évasion fiscale	9
1.2.3 Évitement fiscal	10
1.2.4 Planification fiscale audacieuse	10
1.3 Introduction des intervenants et des risques inhérents pour chacun de ceux-ci	11
1.3.1 Les contribuables	12
1.3.2 Les professionnels en fiscalité	12
1.3.3 L'administration fiscale	13
1.4 Appréciation quantitative du phénomène.....	14
1.4.1 Indicateurs statistiques et autres.....	14
2 Les intervenants	20
2.1 Les contribuables.....	20
2.1.1 Motifs qui sous-tendent les planifications fiscales audacieuses	20
2.1.1.1 Les individus	20
2.1.1.2 Les entreprises.....	22
2.1.2 Profil des contribuables et risques inhérents.....	22
2.1.2.1 Les individus	22
2.1.2.1.1 Profil	22
2.1.2.1.2 Risques.....	23
2.1.2.2 Les entreprises.....	23
2.1.2.2.1 Profil	23
2.1.2.2.2 Risques.....	24
2.1.2.3 Particularités des sociétés ouvertes	26
2.2 Les professionnels en fiscalité.....	27

2.2.1	Type et rôle des professionnels en fiscalité	28
2.2.2	Gestion des risques par les professionnels en fiscalité	31
2.2.2.1	Pénalités administratives imposées aux tiers	31
2.2.2.2	Honoraires conditionnels	33
2.2.2.3	Réputation	33
2.2.2.4	L'éthique et les normes professionnelles.....	34
2.3	L'administration fiscale.....	36
2.3.1	Rôle.....	36
2.3.2	Risques inhérents	36
2.4	Les tribunaux	37
2.4.1	Rôle.....	37
2.4.2	Risques inhérents	38
3	Outils dont dispose l'administration fiscale canadienne pour délimiter les planifications fiscales audacieuses.....	39
3.1	Règles anti-évitement	39
3.2	Outil de sensibilisation	42
3.3	Outils de dépistage	43
3.3.1	Inscription des abris fiscaux.....	43
3.3.2	Déclarations de renseignements sur les opérations à l'étranger	44
3.3.3	Centres d'expertise	46
3.3.4	CICAFI	47
3.4	Demandes de renseignements durant une vérification	47
3.4.1	Demandes péremptoires.....	49
3.4.2	Convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale	51
3.4.3	Secret professionnel de l'avocat	52
3.5	Pénalités administratives pour informations trompeuses fournies par les contribuables et les tiers	54
4	Pistes de solutions	56
4.1	Rédaction d'un préambule énonçant les objets de la loi	57
4.2	Politique fiscale cohérente.....	57
4.3	Préciser la portée des règles anti-évitement	57
4.4	Détermination d'un seuil de probabilité	58
4.5	Renseignements additionnels et secret professionnel.....	59
4.6	Pénalités en matière d'évitement fiscal	59
4.7	Pénalités administratives imposées aux tiers.....	60

*Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents :
Le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux?
Le contexte canadien*

5 Conclusion	61
Annexe 1 Survol de certains rapports annuels du vérificateur général du Canada pertinents pour cette étude	63
Bibliographie	67

Introduction

Depuis quelques années, de nombreux organismes publics et privés à travers le monde s'inquiètent de la difficulté croissante de distinguer entre l'évasion fiscale et l'évitement fiscal. Ces deux phénomènes amènent une érosion des recettes de l'État et portent atteinte à l'intégrité du régime fiscal. La littérature utilise parfois ces concepts de façon interchangeable, mais la notion d'évasion fiscale, contrairement à celle d'évitement fiscal, implique de la fraude. La ligne de démarcation entre ces concepts est difficile à tracer, et une planification pourrait se rapprocher de cette ligne sans la franchir. En ce sens, une telle planification pourrait être qualifiée de planification fiscale audacieuse.

Cette étude a pour but d'analyser les outils mis en place pour pallier les problèmes que posent de telles planifications. Pour des raisons pratiques, l'étude a été divisée en deux parties, dont la première expose le contexte fiscal canadien en matière de planifications fiscales audacieuses. La deuxième partie, qui fera l'objet d'un document subséquent, exposera la situation chez certains de nos partenaires commerciaux, à savoir les États-Unis, le Royaume-Uni et l'Australie, ainsi que l'Union européenne. À cette fin, nous analyserons les principaux outils mis en place dans ces juridictions pour circonscrire de telles planifications. Nous examinerons l'opportunité de transposer l'un ou l'autre de ces outils dans le régime fiscal canadien.

La présente partie de l'étude est divisée en quatre sections. La première section expose le phénomène de l'évitement fiscal au Canada. Après un bref survol historique et une mise au point terminologique, cette section présente sommairement les différents intervenants concernés par les planifications fiscales audacieuses. Finalement, certains indicateurs statistiques et autres permettent de voir que ce phénomène constitue une préoccupation gouvernementale quant à l'intégrité du régime fiscal.

Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents :

Le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux?

Le contexte canadien

Dans la deuxième section, l'étude expose la situation des intervenants, c'est-à-dire les contribuables, les professionnels en fiscalité et l'administration fiscale. Pour chacun de ceux-ci, nous relevons les risques que posent les planifications fiscales audacieuses.

Dans la troisième section, l'étude identifie divers outils mis de l'avant par l'administration fiscale canadienne pour circonscrire les planifications fiscales audacieuses. Finalement dans la dernière section, l'étude formule des pistes de solution pour limiter l'utilisation de telles planifications.

La littérature sur le phénomène de l'évitement fiscal est très vaste. Conséquemment, cette étude n'a pas pour but de fournir des réponses à tous les enjeux à cet égard. Elle a plutôt pour objectif d'initier un dialogue ici au Canada sur ce phénomène et sur toute la question du risque qu'il engendre autant pour l'administration fiscale que pour les contribuables et les professionnels de la fiscalité.

1

Présentation du phénomène de l'évitement fiscal au Canada

Partant de la prémisse que les impôts sont des extractions forcées et non des contributions volontaires, le bref historique qui suit nous permet de constater que les contribuables canadiens ont tôt fait de planifier leurs affaires afin de réduire leurs impôts canadiens à payer et que l'administration fiscale canadienne a, de son côté, tôt fait de réagir pour faire face à la « créativité fiscale » des contribuables et de leurs conseillers fiscaux.

1.1 Bref historique de la situation au Canada

Au Canada, un impôt fédéral sur le revenu est apparu en 1917 alors que les recettes provenant des impôts indirects étaient insuffisantes pour financer l'effort de guerre du pays. Annoncé comme étant de nature temporaire, il a été maintenu pour financer l'endettement du gouvernement suite à la guerre et à ses conséquences socio-économiques.

La *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*¹ (la Loi de guerre) de cette époque ne contenait qu'un nombre restreint de mesures visant à empêcher les contribuables d'effectuer certaines planifications fiscales. Les contribuables ont dès lors commencé à planifier leurs affaires afin d'éviter de payer cet impôt. Par conséquent, les tribunaux canadiens ont été saisis de litiges opposant l'administration fiscale et certains contribuables. À l'instar d'autres pays, les tribunaux canadiens ont reconnu le principe voulant que les contribuables puissent planifier leurs affaires afin de réduire leurs impôts, principe adopté en 1936 par un tribunal anglais :

Every man is entitled if he can to order his affairs so as that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then, however unappreciative the Commissioners of

¹ *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, S.C. 1917, c. 28.

*Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents :
Le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux?*

Le contexte canadien

Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax².

Une des premières règles anti-évitement fut introduite au Canada en 1938. Le Conseil du trésor s'est alors vu accorder un pouvoir discrétionnaire lui permettant de prendre les mesures appropriées afin d'annuler les avantages fiscaux tirés de planifications d'évitement fiscal ou de réduction d'impôt bien que de telles planifications ne soient pas illégales. En 1945, plus d'une centaine de mesures discrétionnaires spécifiques étaient prévues dans la Loi de guerre³. Par ailleurs, en 1948, le Parlement canadien adopta deux règles anti-évitement : l'une visait à annuler les déductions pour des dépenses déclarées par des contribuables qui réduisaient artificiellement ou indûment leur revenu alors que l'autre visait à inclure dans le calcul du revenu la valeur des avantages conférés à un contribuable par une autre personne dans le cadre de transactions, peu importe la forme des avantages ou l'existence d'une intention du contribuable d'éviter l'impôt⁴.

En 1966, la Commission royale d'enquête, connue sous le nom de son président, Kenneth Carter, s'est penchée sur les difficultés de définir l'expression « évitement fiscal ». Aux fins du rapport, la Commission la définissait comme étant « toute tentative faite dans le cadre de la légalité en vue d'empêcher ou de réduire, en se prévalant de quelque disposition ou lacune de la loi, l'assujettissement à l'impôt auquel l'intéressé serait autrement soumis⁵ ». La Commission avait alors identifié certains stratagèmes utilisés par les contribuables afin de réduire leurs impôts⁶. En outre, elle recommandait que le régime fiscal contienne des mesures pour contrer les manœuvres d'évitement. À cet égard, elle suggérait que de telles mesures soient rédigées en termes assez généraux, sans être trop vagues, pour que les tribunaux puissent les interpréter en fonction de l'objet et de l'esprit de la Loi de l'impôt de l'époque.

² *IRC v. Duke of Westminster* (1936) 19 TC 490, p. 520.

³ Howard J. KELLOUGH, « Tax Avoidance: 1945-1995 », (1995), vol. 43, n° 5, *Revue fiscale canadienne* 1819.

⁴ *Ibidem*, note 3.

⁵ CANADA, Commission royale d'enquête sur la fiscalité, *Imposition du revenu : première partie – Les particuliers et la famille*, tome 3, 1966, p. 617-662.

⁶ Les stratagèmes identifiés par la Commission royale d'enquête incluaient entre autres le fractionnement de revenu par l'utilisation de fiducies, les dépouillements de surplus, l'acquisition de pertes, la réception de montant à titre de capital plutôt qu'à titre de revenu et le transfert de revenu à une société ou à une fiducie résidant dans un pays dont les taux d'imposition sont plus faibles, voire nuls.

Suite au dépôt du rapport de la Commission royale d'enquête, le gouvernement canadien, dans un livre blanc déposé par le ministre des Finances d'alors, M. Edgar Benson, a introduit une réforme fiscale, laquelle se fondait sur certains objectifs, dont l'établissement d'un régime simple, pour que les contribuables s'y conforment, mais contenant néanmoins des mesures suffisamment détaillées pour supprimer les échappatoires et les tentatives d'abus par les contribuables⁷.

La *Loi de l'impôt sur le revenu* introduite en 1972⁸ (la Loi) contenait davantage de mesures spécifiques anti-évitement, mais ne définissait toujours pas l'évitement fiscal de manière générale. Les règles spécifiques anti-évitement ont proliféré dans la Loi durant les années 1980, ajoutant ainsi à la complexité de celle-ci. Le rapport du vérificateur général du Canada de 1986 faisait état des planifications fiscales portant sur des pertes et des crédits d'impôt inutilisés et sur l'usage de sociétés en commandite. Selon ce rapport, l'évitement fiscal par les contribuables entraînait déjà à cette époque des pertes de centaines de millions de dollars pour l'administration fiscale canadienne⁹.

Compte tenu de la quantité d'opérations commerciales et financières et de la fréquence à laquelle étaient créés de nouveaux stratagèmes d'évitement, en 1988, le Parlement canadien a donc instauré une règle générale anti-évitement (RGAÉ), qui est venue définir le concept d'« opération d'évitement » et d'« opération d'évitement abusive » pour les contribuables canadiens. La RGAÉ sera abordée plus en détail à la sous-section 3.1 de l'étude.

Plusieurs rapports annuels du vérificateur général du Canada font référence aux planifications d'évitement fiscal, notamment celles liées à l'utilisation de paradis fiscaux, aux transactions conclues par des sociétés canadiennes avec des sociétés étrangères affiliées, aux structures de financement, dont les techniques maximisant la valeur de la déductibilité des intérêts et celles

⁷ L'honorable E.J. BENSON, *Propositions de réforme fiscale*, 1969, pp. 6 et 8.

⁸ *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63.

⁹ CANADA, Rapport du vérificateur général du Canada, 1986, chapitre 1, « Questions d'une importance et d'un intérêt particuliers », au paragraphe 1.68., et chapitre 4, « Les dépenses fiscales », aux paragraphes 4.31 à 4.54.,

visant les emprunts à faible devise, aux planifications impliquant des fiducies étrangères, à l'utilisation des conventions fiscales, et à l'utilisation d'abris fiscaux¹⁰. Une partie du rapport du vérificateur général du Canada de 1996 s'attardait exclusivement à la lutte contre l'évitement de l'impôt sur le revenu¹¹. Le vérificateur général y mentionnait entre autres :

Les contribuables ont le droit d'arranger leurs affaires de façon à payer le moins d'impôt possible. Il y a évitement lorsque de tels arrangements permettent de contourner l'objet des dispositions fiscales. Les stratagèmes d'évitement élaborés par des contribuables n'ont pas été envisagés par les législateurs. Ils sont contraires à l'objet et à l'esprit de la loi et ils vont à l'encontre de l'intention de cette dernière. Contrairement aux programmes de dépenses fiscales, qui allègent le fardeau des contribuables qui ont rempli les conditions visant à promouvoir des objectifs économiques ou sociaux précis du gouvernement, ces stratagèmes ne sont rattachés à aucun objectif précis, et les cas où ils favorisent un plus grand respect de l'intention générale de la législation sont rares¹².

Concernant le programme de Revenu Canada (maintenant l'Agence du revenu du Canada (l'ARC)) pour lutter contre l'évitement fiscal, il ajoute que ce programme est essentiel pour favoriser la confiance du public dans l'équité et l'intégrité du régime fiscal et que les stratagèmes d'évitement fiscal influent négativement sur l'équité et l'intégrité du régime fiscal et sur les attitudes à l'égard de l'observation volontaire¹³. Dans ses conclusions, il précise :

Le coût de l'évitement de l'impôt sur le revenu n'est pas connu. Toutefois, les résultats du programme de Revenu Canada pour lutter contre l'évitement fiscal indiquent que celui-ci continue de menacer sérieusement l'assiette fiscale. Le Ministère s'attend à ce que le programme entraîne, en 1995-1996, l'établissement de 365 millions de dollars de nouvelles cotisations¹⁴.

¹⁰ Voir Annexe 1 intitulée « Survol de certains rapports annuels du vérificateur général du Canada pertinents pour cette étude » pour les principaux rapports du vérificateur général constatant les problèmes d'évitement fiscal.

¹¹ CANADA, Rapport du vérificateur général du Canada, mai 1996, chapitre 11, « Revenu Canada : La lutte contre l'évitement de l'impôt sur le revenu ».

¹² *Ibid.*, par. 11.5.

¹³ *Ibid.*, par. 11.9.

¹⁴ *Ibid.*, par. 11.84.

Par ailleurs, depuis l'instauration de la RGAÉ, certaines planifications fiscales ont été soumises à un comité anti-évitement¹⁵ créé par l'ARC. Au 31 octobre 1995, le comité avait reçu 148 dossiers. L'établissement d'une nouvelle cotisation, reposant au moins partiellement sur la règle, a été approuvé pour 29 de ces cas, et on envisageait toujours l'établissement d'une nouvelle cotisation pour 66 autres cas. Pour les 53 cas restants, le comité a décidé que la règle ne s'appliquait pas¹⁶. Dix ans plus tard, en date du 30 juin 2005, le comité avait examiné 628 dossiers depuis sa création. Il a déterminé que la RGAÉ pourrait s'appliquer à 417 d'entre eux et qu'elle était non applicable dans 211 dossiers. Les transactions examinées au 30 juin 2005 portaient, entre autres, sur certaines structures de financement au niveau international utilisées pour créer ou importer des frais d'intérêts, les conventions fiscales, incluant le « treaty shopping », l'évitement du paragraphe 85.1(4) de la Loi lors de la disposition d'actions de sociétés étrangères affiliées et les dépouillements de surplus¹⁷.

Au cours des dix dernières années, le Parlement canadien a continué de modifier fréquemment la Loi afin de remédier à l'évolution des planifications fiscales audacieuses, notamment en adoptant de nouvelles mesures spécifiques anti-évitement¹⁸. Du côté de la RGAÉ, dans le budget fédéral de 2004, on est venu préciser que celle-ci s'applique également aux règlements de la Loi ainsi qu'aux conventions fiscales, et ce, de façon rétroactive¹⁹. Pour ce qui concerne les cotisations qui ont été portées en appel devant les tribunaux canadiens, de quatre en 1996, le total s'élève à seulement une vingtaine à ce jour et ce n'est que le 19 octobre 2005 que la Cour suprême du Canada a rendu ses deux premières décisions sur la RGAÉ dans les affaires *Trustco Canada* et

¹⁵ Ce comité a pour mission, entre autres, de détecter et d'examiner les planifications audacieuses identifiées dans le cadre de vérifications. Aussi, il s'occupe de l'administration de la RGAÉ à l'intérieur de l'ARC pour s'assurer qu'elle soit appliquée uniformément.

¹⁶ *Supra*, note 11, par. 11.37.

¹⁷ « 2005 CRA Round Table », 57^{ème} conférence annuelle, Vancouver, Association canadienne d'études fiscales, septembre 2005.

¹⁸ Pour un survol des principales mesures adoptées par le ministère des Finances du Canada au cours des dernières années, voir CANADA, ministère des Finances, *Le plan budgétaire de 2004*, à l'annexe : *Le point sur les réductions d'impôt fédéral*, sous la section *Mesures prises pour atteindre des objectifs économiques et sociaux, accroître l'équité fiscale et améliorer la structure fiscale*, p. 228 et ss. Voir également *Le plan budgétaire de 2005*, aux pages 457-458, pour les propositions concernant la déductibilité des intérêts, les fiducies non résidentes et les entités de placement étrangères.

¹⁹ *Loi n° 2 d'exécution du budget de 2004*, L.C. 2005, c. 19, art. 52, sanctionnée le 13 mai 2005.

*Mathew*²⁰. Bien que ces décisions de la Cour suprême du Canada fournissent des indications utiles sur la portée et l'application appropriées de la RGAÉ, il faudra attendre un certain temps pour que toutes les conséquences de ces décisions soient éclaircies.

1.2 Terminologie

Lorsqu'il est question d'évitement fiscal, une des difficultés est de définir et de distinguer certains des termes utilisés dans la littérature. Aux fins de cette étude, nous nous limiterons aux quatre expressions suivantes : a) la planification fiscale légitime; b) l'évasion fiscale; c) l'évitement fiscal; et d) la planification fiscale audacieuse.

Tel que le mentionnait récemment la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Trustco Canada*, la ligne de démarcation entre la réduction légitime de l'impôt et l'évitement fiscal abusif est loin d'être nette²¹. Par ailleurs, ce qui est acceptable ou inacceptable d'un point de vue fiscal peut varier d'un pays à l'autre. Bien que la littérature abonde de définitions ou de distinctions quant à ces concepts, nous avons jugé à propos aux fins de cette étude d'utiliser celles élaborées par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et, pour le Canada plus spécifiquement, par l'administration fiscale.

1.2.1 Planification fiscale légitime

L'OCDE définit la planification fiscale comme étant un « *Arrangement of a person's business and/or private affairs in order to minimize tax liability*²². »

Depuis l'automne 2005, l'ARC indique sur son site Internet que : « L'évitement fiscal et la planification fiscale ont en commun des arrangements visant à réduire les impôts et qui sont

²⁰ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 C.S.C. 54 [*Trustco Canada*] et *Mathew c. Canada*, 2005 C.S.C. 55 [*Mathew*].

²¹ *Trustco Canada*, *supra.*, par. 16.

²² http://www.oecd.org/document/29/0,2340,en_2649_201185_33933853_1_1_1_1,00.html. Le document n'a pas été traduit en français.

fondés sur le libellé précis de la réglementation pertinente. Lorsque ces arrangements sont conformes à l'esprit de la loi, on parle de planification fiscale efficace. Mais lorsque ces arrangements ne sont pas conformes à l'esprit de la loi, il s'agit alors d'évitement fiscal²³. »

1.2.2 Évasion fiscale

Selon l'OCDE, l'évasion fiscale est « *A term that is difficult to define but which is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities*²⁴. »

L'ARC quant à elle précise que : « L'évasion fiscale est le fait d'ignorer délibérément une partie précise de la Loi. Par exemple, les personnes se livrant à l'évasion fiscale peuvent ne déclarer qu'en partie des recettes imposables ou demander des dépenses non déductibles ou surévaluées. Elles peuvent aussi tenter d'éviter de payer des impôts en refusant volontairement de se conformer aux exigences légales en matière de déclaration²⁵. »

De façon plus générale, Vito Tanzi, ancien directeur du Département des finances publiques du Fonds monétaire international (FMI), dressait en 1994 le portrait suivant de l'évasion fiscale, portrait qui somme toute est toujours très à propos une décennie plus tard :

Tax evasion is a universal phenomenon. It takes place in all societies, in all social classes, in all professions, in all industries, in all religions and in virtually all economic systems. (...) Tax evasion varies by sector, organization of production or type of economic agent (salaried, self-employed, capital owner). It is also affected by social ethics and the standards set by those that govern. Given those standards, it is further affected by the attitude toward risk of a potential taxpayer". (...) Tax evasion affects the horizontal and vertical equity of a tax system, as well as the efficiency of the free market in general and of its tax system in particular. It affects the revenue productivity of the tax system. Unchecked or deficiently controlled tax evasion builds cynicism about the role of the public sector. It tends to complicate

²³ <http://www.cra-arc.gc.ca/agency/alert/avoiview-f.html>.

²⁴ *Supra*, note 22.

²⁵ *Supra*, note 23.

Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents :

Le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux?

Le contexte canadien

the tax structure as legislators begin to anticipate tax evasion through the tax legislation²⁶.

1.2.3 Évitement fiscal

Dans son glossaire des termes fiscaux, l'OCDE définit l'évitement fiscal comme étant « *A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow²⁷.* »

Pour sa part, comme suite au lancement le 14 novembre 2005 de son initiative « Alerte à l'intention des contribuables », l'ARC propose maintenant sur son site Internet une explication du concept de l'évitement fiscal :

L'évitement fiscal se produit lorsqu'un contribuable effectue des transactions qui contreviennent à des dispositions spécifiques en matière d'évitement fiscal. L'évitement fiscal survient également lorsqu'un contribuable réduit ou élimine l'impôt dû au moyen d'une ou de plusieurs transactions qui respectent la lettre de la loi mais qui contreviennent à l'esprit et à l'intention de cette loi. C'est pour contrer ces pratiques qu'en 1988, on a édicté la règle générale anti-évitement²⁸.

1.2.4 Planification fiscale audacieuse

Une panoplie de qualificatifs est utilisée dans la littérature pour désigner la diversité des planifications qui se situent dans la zone grise de l'évitement fiscal (par exemple : sophistiquées, abusives, créatives, agressives et inacceptables). Aux fins de cette étude, l'expression « planification fiscale audacieuse » a été retenue parce qu'elle traduit bien aux yeux des auteurs de cette étude l'idée de la gestion du risque pour les différents intervenants.

²⁶ Vito TANZI et Parthasathi SHOME, « A Primer on Tax Evasion », (1994), vol. 48, n° 6/7, Bulletin for international fiscal documentation, p. 328-337.

²⁷ *Supra*, note 22.

²⁸ *Supra*, note 23.

Dans son *Résumé du Plan d'entreprise 2005-2006 à 2007-2008*, l'ARC précise qu'elle mettra davantage l'accent, entre autres, sur la planification fiscale audacieuse. À cette fin, l'ARC indique en quoi consiste une telle planification :

Au Canada, elle consiste en des opérations, des mécanismes ou des activités qui sont d'ordinaire entièrement divulgués, mais qui visent à obtenir un résultat fiscal qui n'est pas justifiable selon des dispositions anti-évitement particulières ou selon l'esprit général de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de la *Loi sur la taxe d'accise* ou des conventions fiscales. En règle générale, ces opérations, mécanismes ou activités n'ont pas de réalité économique ou commerciale et ne se seraient pas matérialisés n'eût été le résultat fiscal recherché. Ils permettent d'abriter le revenu et les gains en capital qui devraient être déclarés, de créer ou de gonfler les déductions d'impôt et les pertes, y compris les pertes en capital qui, autrement, seraient inexistantes, d'utiliser à mauvais escient des dispositions de conventions ou d'obtenir de façon abusive des encouragements fiscaux, des crédits d'impôt et des exemptions.

La planification fiscale audacieuse porte atteinte à l'intégrité de la législation fiscale et érode l'assiette fiscale²⁹.

Il est toutefois intéressant de noter que dans la version anglaise du même document, l'ARC utilise l'expression « Aggressive Tax Planning » pour traduire la même idée. Les termes français « planification fiscale audacieuse » ne constituent donc pas une traduction intégrale de l'expression anglaise. La version anglaise illustre sans doute plus clairement qu'il s'agit de fait d'une forme d'opération d'évitement.

1.3 Introduction des intervenants et des risques inhérents pour chacun de ceux-ci

L'ARC, au même titre que les administrations fiscales de ce monde, a comme mandat de faire en sorte que les contribuables paient leur juste part d'impôts. Ayant pour la plupart reconnu le principe que les contribuables ont le droit d'organiser leurs affaires de façon à réduire leur dette fiscale, les administrations fiscales ont dû et doivent plus que jamais faire face au défi que représentent les nombreuses planifications fiscales audacieuses mises de l'avant par les contribuables eux-mêmes ou par leurs conseillers fiscaux.

²⁹ CANADA, Agence du revenu du Canada, *Résumé du Plan d'entreprise 2005-2006 à 2007-2008* [ARC, *Plan 2005-2008*], p.17.

Les intervenants concernés par le phénomène de l'évitement fiscal sont donc les contribuables, les conseillers fiscaux ainsi que les administrations fiscales et les tribunaux. La section qui suit présente un bref aperçu des risques inhérents aux planifications pour chacun de ceux-ci, lesquels ne sont évidemment pas de la même nature pour tous. Une analyse plus approfondie de tels risques et enjeux pour chacun des intervenants sera faite à la section 2 de l'étude.

1.3.1 Les contribuables

La volonté des contribuables de respecter les principes de base du régime fiscal canadien (l'autocotisation et l'observation volontaire) peut dépendre, entre autres, de l'image qu'ils ont de l'efficacité des programmes d'observation et d'exécution de l'administration fiscale canadienne ainsi que de la sévérité des pénalités pour non-observation.

S'il juge faible la probabilité de faire l'objet d'une vérification par l'administration fiscale canadienne, le contribuable, de façon générale, peut être davantage enclin à utiliser certaines planifications d'évitement fiscal afin de minimiser son impôt total à payer. Le contribuable compare donc en quelque sorte les risques (par exemple : les risques financiers ou celui d'atteinte à la réputation) et les coûts fiscaux (intérêts et pénalités) associés à la probabilité de recevoir de l'administration fiscale une cotisation avec les gains économiques possibles que pourrait lui procurer l'utilisation de planifications fiscales audacieuses.

1.3.2 Les professionnels en fiscalité

Nombre de contribuables ont recours aux services de professionnels en fiscalité en raison de la complexité des législations fiscales ou pour bénéficier de leur expertise en matière d'observation et de planification fiscale.

Les professionnels en fiscalité sont généralement en mesure d'évaluer le risque que les déclarations de revenus qu'ils préparent pour leurs clients ou que les planifications fiscales qu'ils proposent à ceux-ci fassent l'objet d'une vérification par l'administration fiscale et

éventuellement d'une cotisation. Certains professionnels en fiscalité sont évidemment plus agressifs que d'autres dans leur façon d'exercer leurs activités professionnelles.

La plupart d'entre eux font partie d'un ordre professionnel et sont assujettis, au Canada, à un code d'éthique professionnel généralement apparaissant peu contraignant en matière de planifications fiscales audacieuses.

1.3.3 L'administration fiscale

Les planifications audacieuses constituent une menace potentielle et considérable pour l'assiette fiscale des gouvernements de ce monde. Ceux-ci doivent donc adopter diverses mesures visant à accroître les risques et les coûts relatifs à l'inobservation fiscale pour les contribuables et les conseillers fiscaux.

Selon Vito Tanzi, cité précédemment, « *If tax evasion is so high, the role of tax administration becomes doubly important. The size of tax administration resources, the main target groups (large enterprises or all taxpayers), the efficiency with which the resources are utilized (collection costs), the relation between the tax administration and the taxpayer (good public relations rather than the spreading of fear) and the methods of tax collection (withholding, presumptive taxes, minimum taxes and cross controls) all play a role in determining the level and lowering of tax evasion*³⁰. »

Nous ne sommes pas en mesure d'évaluer l'ordre de grandeur des pertes de recettes fiscales canadiennes résultant des planifications fiscales audacieuses (nationales ou internationales) de la part des particuliers et des entreprises. Cependant, il est possible de trouver différents indicateurs statistiques de source officielle, qui tout en étant imparfaits, nous permettent de penser qu'un grand nombre de transactions ont lieu pour des raisons difficilement explicables d'un point de

³⁰ *Supra*, note 26. Dans cette citation, l'argumentation est faite en fonction de l'évasion fiscale. Aux fins de discussion, nous considérons qu'elle vaut autant, *mutatis mutandis*, dans les cas de planifications fiscales audacieuses.

Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents :

Le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux?

Le contexte canadien

vue de finalité commerciale. Dans la prochaine section, nous présenterons donc divers indicateurs qui, tout en n'étant pas exclusivement associés à des planifications fiscales audacieuses, nous permettent de croire que nous avons assisté à une hausse de telles planifications au cours des dernières années.

1.4 Appréciation quantitative du phénomène

1.4.1 Indicateurs statistiques et autres

Le tableau 1 présente des données diverses pour le Canada. Ces données ont été extraites de différents rapports annuels de l'ARC et de rapports annuels du vérificateur général du Canada.

Tableau 1

<ul style="list-style-type: none">• Tel que mentionné précédemment, en 1995-1996, malgré que le coût de l'évitement de l'impôt sur le revenu ne soit pas connu, le ministère du Revenu s'attendait à ce que le programme d'évitement fiscal entraîne l'établissement de 365 millions de dollars de nouvelles cotisations³¹.• Pour 1996-1997, les programmes d'impôt international de l'ARC ont recouvré 630 millions de dollars³².• Dans son rapport de 2001, la vérificatrice générale note que l'ARC a repéré 53 exemples d'un stratagème de transfert de gain en capital non réalisé impliquant une fiducie établie en faveur du conjoint, représentant ainsi le transfert de gains en capital du Canada à la Barbade pour plus de 800 millions de dollars³³.• En 2004-2005, l'ARC a établi des cotisations pour environ 1,2 milliard de dollars en impôts supplémentaires découlant de redressements aux opérations internationales, incluant les prix de transfert³⁴.• En 2004-2005, dans les cas impliquant la planification fiscale à l'étranger faisant l'objet d'une vérification, le montant relatif aux impôts pouvant être à risque est estimé à 658 millions de dollars³⁵.
--

Outre ces quelques indicateurs statistiques, d'autres formes d'indicateurs nous permettent de constater que le phénomène est au centre des préoccupations des administrations fiscales. En effet, plusieurs pays ont adopté des mesures concrètes pour tenter de mieux circonscrire le phénomène. Voici quelques exemples de telles mesures pour le Canada :

- Avril 2004 : signature par le Canada, les États-Unis, l'Australie et le Royaume-Uni d'un

³¹ *Supra*, note 11, par. 11.84.

³² CANADA, Rapport du vérificateur général du Canada, décembre 1998, chapitre 24, « Revenu Canada : Direction de l'impôt international : la gestion des ressources humaines », par. 24.12.

³³ CANADA, Rapport de la vérificatrice générale du Canada, 2001, chapitre 7, « Agence des douanes et du revenu du Canada – L'administration de l'impôt international : les non-résidents assujettis à l'impôt sur le revenu du Canada », par. 7.88.

³⁴ CANADA, Agence des douanes et du revenu du Canada, *Rapport annuel de l'ADRC au Parlement 2004-2005*, [ARC, *Rapport au Parlement 2004-2005*], p. 38.

³⁵ *Ibid.*, p. 39.

protocole d'entente prévoyant la création d'un groupe de travail conjoint et l'établissement d'un centre d'information sur les abris fiscaux internationaux (CICAFI)³⁶.

- Août 2005 : établissement par l'ARC de 11 Centres d'expertise pour renforcer et améliorer ses programmes en matière de vérification et de recouvrement, et contrer l'évitement fiscal international, la fraude fiscale et la planification fiscale internationale abusive³⁷.
- Novembre 2005 : l'ARC lançait l'initiative « Alerte à l'intention des contribuables » afin de renforcer ses activités visant à lutter contre la planification fiscale audacieuse³⁸.

Nous reviendrons sur ces différentes mesures à la section 3 de la présente étude.

Les initiatives prises par l'administration fiscale canadienne en matière d'opérations internationales des contribuables pourraient entre autres être motivées par l'ampleur que ces opérations ont prise au cours des dernières années. À cette fin, les tableaux 2 et 3 ci-dessous nous donnent un aperçu de l'évolution marquée au cours des dernières années de l'investissement direct canadien à l'étranger, notamment dans les CFO aux Caraïbes.

Évidemment, l'investissement direct à l'étranger dans les CFO n'est pas exclusivement motivé par des considérations fiscales, mais la croissance de ce phénomène est préoccupante parce que ces régimes manquent encore de transparence. Ceci alourdit donc les coûts administratifs et complique l'application des dispositions fiscales par les autorités fiscales du pays d'où les investissements ont leur origine.

³⁶ Voir CANADA, Agence du revenu du Canada, *Déclaration de collaboration relative aux opérations fiscales frauduleuses*, 15 mars 2004. Pour un aperçu de l'évolution des travaux, voir Gord LAWRENCE, « CRA Round Table: Joint International Tax Shelter Information Centre (JITSIC) », dans *2005 Prairie Provinces Conference*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, pp. 22:1-4.

³⁷ CANADA, Agence du revenu du Canada, Document d'information, « Centres d'expertise de la planification fiscale internationale abusive », août 2005.

³⁸ CANADA, Agence du revenu du Canada, Communiqué, « Lancement de l'initiative Alerte à l'intention des contribuables par le ministre du Revenu, John McCallum », 14 novembre 2005. Cette stratégie vise les contribuables qui se sentent contraints ou sont tentés de prendre part à des arrangements audacieux.

Tableau 2

Investissement direct³⁹ du Canada dans les principaux centres financiers offshore (CFO)⁴⁰, 1987-2003			
(millions de dollars)			
	Moyenne, 1987-1991	Moyenne, 1999-2003	Croissance (%)
Barbade	1 351	23 136	1 613,7
Irlande	1 173	11 763	903,1
Bermudes	1769	9 823	455,2
Bahamas	1872	7 738	313,4
Îles Cayman	143	6 827	4 674,4
Hongrie ⁴¹	2	6 807	340 240,0

Source : Ministère des Affaires étrangères et du Commerce international, *Sixième rapport annuel sur le commerce international du Canada*, Le point sur le commerce en 2005, chapitre 5, avril 2005.

Le tableau 3 présente, pour l'année la plus récente disponible, la valeur fiscale de l'investissement direct canadien à l'étranger, aux États-Unis et au Royaume-Uni, ainsi que dans les CFO et établit le rang du pays concerné.

³⁹ Statistique Canada définit l'investissement direct comme étant un investissement qui permet d'avoir une influence significative (un investisseur qui possède 10 % ou plus des titres avec droit de vote d'une entreprise est en relation d'investissement direct) sur la gestion d'une entreprise ayant des activités à l'étranger

⁴⁰ Statistique Canada utilise la définition et la liste proposées par le Fonds monétaire international (FMI). Selon cette définition, un CFO est une juridiction qui répond aux critères suivants :

- possède un nombre élevé d'institutions financières;
- la majorité des transactions sont initiées à l'étranger;
- la majorité des institutions sont contrôlées par des non-résidents;
- possède des actifs et des passifs hors de proportion avec l'économie domestique; et
- offre une taxation faible ou nulle, une législation financière souple et le secret bancaire.

⁴¹ Bien que la Hongrie ne soit pas considérée comme un centre financier offshore par le FMI, la Hongrie dispose d'un régime d'imposition offshore. La plus forte période de croissance au niveau des investissements directs en Hongrie s'est produite depuis le début des années 2000.

*Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents :
Le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux?*

Le contexte canadien

Tableau 3

Investissement direct du Canada dans le monde entier, dont les États-Unis, le Royaume-Uni et les CFO⁴² et rang, 2004 (en millions de dollars canadiens)		
Pays	Investissement direct canadien	Rang (2004)
Tous les pays	445,063	N/A
États-Unis	193 855	1
Royaume-Uni	43,991	2
Barbade	30 595	3
Irlande	20 564	4
Bermudes	11 749	5
Îles Cayman	9 544	10
Bahamas	8 618	13
Suisse	4 656	16
Singapore	3 790	19
Hong Kong	2 899	21
Îles de la Manche	X	X
Luxembourg	1 092	28
Malaisie	651	33
Îles Vierges Britanniques	582	37
Panama	146	51
Chypre	108	56
Antilles Néerlandaises	86	58
Costa Rica	82	59
Belize	X	X
Maurice et Dépendances	10	65
Sainte-Lucie	X	X
Antigua-et-Barbuda	X	X
Malte	X	X
Aruba	X	X
Seychelles	X	X
Bahrein	X	X
Macao	X	X
X : données confidentielles		
Source : Statistique Canada, <i>Tableau CANSIM 376-0051</i> , mai 2005.		

⁴² Le FMI identifie 42 juridictions ayant des activités *offshore*. En 2003, les entreprises canadiennes détenaient des actifs dans 25 de ces juridictions.

Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents :

Le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux?

Le contexte canadien

Selon Statistique Canada⁴³, entre 1990 et 2003, les actifs canadiens dans les CFO ont été multipliés par huit; les actifs canadiens dans ces pays étant passés de 11 à 88 milliards de dollars. Le taux de croissance annuel moyen de l'investissement direct canadien était plus élevé dans ces pays (+18 %) qu'aux États-Unis (+8 %) et que dans les autres pays (+14 %). On constate aussi que ces centres représentent plus du cinquième de l'ensemble de l'investissement direct canadien à l'étranger en 2003, le double de la proportion 13 ans plus tôt. En effet, la part des actifs détenus dans les CFO atteignait 22 % en 2003 par rapport à 11 % en 1990.

⁴³ CANADA, Statistique Canada, François LAVOIE, « L'investissement direct canadien dans les centres financiers offshore », mars 2005, p. 3.

2

Les intervenants

Dans cette section, nous exposons les profils et la gestion des risques des intervenants que nous avons identifiés précédemment en matière de planifications fiscales audacieuses. Considérant l'universalité des problèmes liés aux planifications fiscales audacieuses, on peut penser que les profils des intervenants et leur gestion des risques d'un pays à l'autre peuvent se ressembler de manière générale, sous réserve de particularités régionales. Par souci de simplicité, cette section expose des constats qui émergent de la littérature dans l'une ou l'autre des juridictions retenues pour l'étude.

2.1 Les contribuables

Au Canada, l'ARC a créé il y a quelques années une division de recherche sur l'observation fiscale et l'analyse stratégique (« Compliance Research and Strategic Analysis »). Cette division effectue des recherches et des analyses multidisciplinaires relativement aux différents facteurs définissant les comportements reliés à l'observation fiscale. En attendant la publication d'un rapport portant plus spécifiquement sur cet aspect, les recherches faites ailleurs ont tenté d'établir les motifs qui incitent les contribuables à avoir recours à des planifications fiscales audacieuses, de dresser le profil de tels contribuables et de relever leur comportement face aux risques fiscaux inhérents.

2.1.1 Motifs qui sous-tendent les planifications fiscales audacieuses

2.1.1.1 Les individus

A fundamental result of the tax evasion literature is that it remains a mystery why people actually pay taxes, given the rather low levels of fines and auditing

probabilities. The deterrence model of tax evasion cannot explain the high tax compliance rates without referring to tax morale⁴⁴.

Selon nombre d'études de nature sociologique, il appert que ceux qui élaborent ou bénéficient des planifications fiscales audacieuses le font généralement pour des motifs d'ordre économique ou psychologique. Ces motifs peuvent être attribuables à une multitude de facteurs propres à chacun, par exemple : les valeurs de l'individu, son statut social, son âge, son sexe, ses connaissances générales, sa situation économique, son taux marginal d'imposition ou sa perception du régime fiscal et des autorités fiscales⁴⁵.

L'intérêt pour les contribuables de se conformer au régime fiscal pourrait donc dépendre, entre autres, de leur sens du devoir civique et de la confiance qu'ils ont à l'égard de leurs semblables et des autorités gouvernementales⁴⁶. À cette fin, le professeur Slemrod précise : « (...) *many non-economist scholars, and some economists, argue that evasion choices made by individuals involve more than a cost-benefit calculation, and reflect the taxpayer's sense of duty, perception of the fairness of the tax system and trust in government and the political system more broadly⁴⁷* ».

Par ailleurs, une enquête effectuée aux États-Unis a permis de faire ressortir que les individus considéraient l'évasion fiscale comme un crime de moindre importance que les fraudes comptables, la violation des normes de travail protégeant les enfants ou les transactions d'initiés. Le degré d'importance attaché à l'évasion fiscale était similaire aux infractions aux lois sur le bien-être social et le salaire minimum⁴⁸. À la lumière de ces constats sur l'évasion fiscale, il est

⁴⁴ Lars P. FELD et Bruno S. FREY, « Illegal, Fattening or What? How Deterrence and Responsive Regulation Shape Tax Morale », août 2004, p. 22.

⁴⁵ Benno TURGLER et Kristina MURPHY, « Tax Morale in Australia: What Factors Shape It and Has It Changed Over Time? », (2004), vol. 7, *Journal of Australian Taxation*, pp. 298-335.

⁴⁶ *Ibid.*, note 45.

⁴⁷ Joel SLEMROD, « The Economics of Corporate Tax Selfishness », *Working Paper 2004-8*, Office of Tax Policy Research, University of Michigan Business School, septembre 2004, p. 8.

⁴⁸ Stewart KARLINSKY, Hughlene BURTON, Cindy BLANTHORNE, « Perceptions of Tax Evasion as a Crime », (2004), vol. 2, n° 2, *eJournal of Tax Research*, pp. 226-240.

permis de croire que les individus ne considèrent pas nécessairement la mise en place de planifications fiscales audacieuses comme répréhensible.

2.1.1.2 Les entreprises

Il est plus difficile de cerner comment les entreprises perçoivent le paiement de l'impôt, car elles agissent par l'intermédiaire d'administrateurs et de dirigeants qui doivent, d'une part, remplir leurs fonctions dans les meilleurs intérêts de l'entreprise et, d'autre part, répondre de leur gouvernance auprès des investisseurs.

Toujours selon le professeur Slemrod : « *Little is known about how and why corporations differ among themselves in their aggressiveness regarding pushing the envelope of the tax law, and whether their behavior would respond to initiatives designed to strengthen intrinsic motivation. It is plausible that this is affected by whether the managers view paying taxes as a civic virtue or duty, and so abusive corporate avoidance has an ethical dimension just as evasion does (...)*⁴⁹. »

Essentiellement, pour les entreprises, on doit donc voir comment les administrateurs, les dirigeants et, le cas échéant, les actionnaires perçoivent la fiscalité. S'agit-il pour eux d'un devoir civique ou d'un simple coût commercial?

2.1.2 Profil des contribuables et risques inhérents

2.1.2.1 Les individus

2.1.2.1.1 Profil

Les individus qui ont des revenus élevés et qui valorisent le statut social semblent être les plus susceptibles de mener des planifications fiscales audacieuses, notamment parce qu'ils peuvent être assujettis à des taux d'imposition plus élevés que la population en général⁵⁰.

⁴⁹ *Supra*, note 47, p. 9.

⁵⁰ Kristina MURPHY et Yuka SAKURAI, « Aggressive Tax Planning: Differentiating Those Playing the Game From Those Who Don't », *Working Paper No 25*, Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences, Australian National University, Canberra, octobre 2001.

Soulignons que, pour divers motifs, les individus à faible revenu représentent aussi un autre groupe de contribuables à risque pour l'administration fiscale.

Selon une étude réalisée en Australie, ceux qui utilisent des planifications fiscales audacieuses présentent généralement un profil défensif et défiant face à l'administration fiscale⁵¹. Ils auraient tendance à croire que le régime fiscal et son administration devraient être simplifiés⁵².

2.1.2.1.2 Risques

De façon générale, les individus peuvent éviter d'avoir recours à des planifications fiscales audacieuses s'ils jugent qu'ils sont susceptibles de faire l'objet d'une vérification par l'administration fiscale. Les individus qui utilisent ce genre de planifications courent le risque que l'administration fiscale et, ultimement, les tribunaux leur refusent les avantages fiscaux obtenus en raison de l'utilisation de telles planifications. En évaluant ce risque, ils doivent notamment sopeser la possibilité de se voir imposer, le cas échéant, des pénalités et des intérêts en sus de l'impôt cotisé.

Ces individus ont généralement tendance à retenir les services de conseillers agressifs⁵³. Considérant la complexité du régime fiscal, les individus peuvent être influencés par l'évaluation du risque faite par leurs conseillers. Selon leur tolérance aux risques, ils peuvent accepter les planifications proposées par des conseillers ou des promoteurs audacieux⁵⁴.

2.1.2.2 Les entreprises

2.1.2.2.1 Profil

Le profil d'une société peut être déterminé par les valeurs ainsi que les considérations civiques et sociales de ses administrateurs, de ses dirigeants et de ses actionnaires qui, selon leur perception du régime fiscal et leur intérêt, pourraient choisir de tirer avantage de planifications fiscales audacieuses ou adopter une attitude plus conservatrice. Notons, dans un autre contexte (celui de

⁵¹ Valerie BRAITHWAITE, « Perceptions of Who's Not Paying Their Fair Share », (2003), vol. 38, n° 3, *Australian Journal of Social Issues*, pp. 335-362.

⁵² *Supra*, note 50.

⁵³ Yuka SAKURAI et Valerie BRAITHWAITE, « Taxpayers' Perceptions of Practitioners: Finding One Who is Effective and Does the Right Thing? », (2003), *46 Journal of Business Ethics*, pp. 375-387.

⁵⁴ *Ibid.*

l'évasion), qu'une enquête menée auprès de petites et moyennes entreprises américaines révèle que celles qui n'observent pas la législation fiscale ont trois fois plus de chances d'être dirigées par des gestionnaires qui sous-estiment leurs impôts personnels⁵⁵. À notre avis, aucune étude n'a toutefois fait un tel lien entre les planifications fiscales audacieuses des entreprises et la gestion des impôts personnels par leurs dirigeants.

2.1.2.2.2 Risques

Les entreprises doivent déterminer leur degré de tolérance aux divers risques reliés aux planifications fiscales audacieuses⁵⁶. Elles doivent équilibrer les intérêts économiques des investisseurs dans l'entreprise avec les intérêts à long terme de celle-ci. Voici à cet effet quelques extraits d'une étude réalisée en 2005 par KPMG intitulée « Tax in the Boardroom » relativement à certains des risques inhérents pour les sociétés, dans le contexte actuel de la fiscalité.

« Tax has changed dramatically in recent years. Its public profile has become much more conspicuous, it has acquired moral, ethical and social dimensions that have never been discussed before and, for these reasons, the business management issues associated with tax have become more complicated, more subtle, more steeped in risk and much more challenging⁵⁷. »

[...]

« Non-owner stakeholders, including governments, pressure groups and society at large, are becoming more strident in their demands on, and criticisms of companies. Boards are coming under growing pressure to oversee their tax affairs in ways that reconcile their obligations to shareholders with the expectations of other interested constituencies⁵⁸. »

[...]

« Boards should recognize that although so-called “aggressive” tax planning arrangements are creating value for shareholders in the short-term, they may destroy value in the long term, regardless of their legality and business substance, by damaging the reputations in the eyes of the

⁵⁵ Joel SLEMROD, « The Economics of Corporate Tax Selfishness », *Working Paper 2004-8*, Office of Tax Policy Research, University of Michigan Business School, septembre 2004, p. 15, dans lequel il cite le texte de D. JOULFAIAN, « Corporate Income Tax Evasion and Managerial Preferences », vol. 82, n° 4, *Review of Economics and Statistics*, novembre 2000, pp. 698-701.

⁵⁶ Ces risques sont dans plusieurs cas augmentés selon leurs opérations courantes, leurs stratégies de croissance locale ou internationale et le rendement financier exigé par les investisseurs. Ils peuvent être directement ou indirectement liés à l'application des lois fiscales. PRICEWATERHOUSECOOPERS, « Tax Risk Management », 2004, p. 11.

⁵⁷ KPMG INTERNATIONAL, « Tax in the Boardroom », Discussion Paper, 2005, p. 1.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 7.

interested external parties of the companies that implement them, the executives who approve them and the advisers who devise them. Reputational damage of this kind can have very material consequences. If a company is on a fiscal authority “watch” list it could increase its tax risk and compliance costs (...)⁵⁹. »

[...]

« Had such consequences been anticipated, the value of the short-term benefits of the aggressive tax planning arrangements, despite their legality and adherence with individual corporate risk tolerances, might have seemed less attractive. Companies have always had a duty to maximize shareholder value. In the past this has usually been seen to generate a consequential duty to minimize tax charges within the law.

This legal constraint is no longer sufficient in many people's eyes. Boards should recognize, when overseeing the design and monitoring of tax strategies and policies, that contemporary debates about governance, corporate social responsibility and ethics mean that even legal tax-minimization activity can generate reputational liabilities that can destroy shareholder value⁶⁰. »

[...]

« It has become harder to strike the right balance between what is and is not industry preferred practice. In the past there was a clear distinction between legal tax avoidance and illegal tax evasion. The distinction remains clear in law, but has become blurred in the minds of governments, regulators and the public. So-called “aggressive avoidance” tax planning arrangements that utilize reliefs that critics call “loop-holes” have acquired what amounts to a quasi-illegal status. There are more variables to consider when evaluating tax planning and risk has consequently increased. Boards and senior management also need to fully understand the consequences from multiple perspectives (e.g. financial, legal, reputational, etc.) of not allowing the tax department to engage in legitimate tax planning.

This is a major challenge for companies, their tax advisers and the fiscal authorities, not least because business is denied the legal and reputational certainty of tax treatment it needs, due to the high level of movement of boundaries separating acceptable from unacceptable practices⁶¹. »

Par ailleurs, le mode de rémunération des administrateurs et des dirigeants pourrait être un facteur qui pousse ceux-ci à agir selon des intérêts qui divergent de ceux de l'entreprise⁶². À titre

⁵⁹ *Ibid.*, p. 7 et 8.

⁶⁰ *Ibid.*, p. 8.

⁶¹ *Ibid.*...

⁶² Jeffrey OWENS, « The Interface of Tax and Good Corporate Governance », *37 Tax Notes International*, 28 février 2005, p. 767.

d'exemple, une rémunération établie en fonction du rendement après impôt de l'entreprise pourrait encourager les administrateurs et les dirigeants à implanter des stratégies audacieuses⁶³.

2.1.2.3 Particularités des sociétés ouvertes

Il est important de souligner que l'implication des administrateurs et des actionnaires dans la gestion des risques de l'entreprise peut être limitée en pratique, et ce, particulièrement dans les sociétés ouvertes⁶⁴. Les départements de fiscalité au sein de telles sociétés jouent un rôle important dans le développement de planifications audacieuses⁶⁵. De plus, la gestion des risques fiscaux par les sociétés ouvertes peut être différente des autres, car elles doivent généralement divulguer aux investisseurs tous les faits importants susceptibles d'affecter la valeur de leurs titres, et ce, conformément aux règlements en valeurs mobilières. En principe, elles devraient indiquer les facteurs de risque importants qu'un investisseur raisonnable jugerait pertinents et tout risque que la responsabilité de ce dernier soit engagée au-delà du prix du titre. Les sociétés peuvent toutefois être réticentes à divulguer toute l'information relative aux aspects fiscaux⁶⁶.

⁶³ Joel SLEMROD et Keith J. CROCKER, « Corporate Tax Evasion with Agency Costs », *Working Paper 2004-7*, Office of Tax Policy Research, University of Michigan Business School, juin 2004, p. 5.

⁶⁴ *Supra*, note 52. HENDERSON GLOBAL INVESTORS, « Tax, Risk and Corporate Governance: Findings from a Survey of the FTSE350 », février 2005, p. 7.

⁶⁵ Nanette BYRNES et Louis LAVELLE, « The Corporate Tax Game: How Blue-chip Companies are Paying Less and Less of the Nation's Tax Bill », *Business Week*, Special Report, 31 mars 2003. PRICEWATERHOUSECOOPERS, « Tax Risk Management », 2004, pp. 11-14.

⁶⁶ Robert S. MCINTYRE et T.D. Co Nguyen, « Corporate Income Taxes in the Bush Years », Joint Project of Citizens for Tax Justice and the Institute on Taxation and Economic Policy, septembre 2004.

Un sondage mené par la firme KPMG (KPMG GLOBAL SUSTAINABILITY SERVICES, « KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2005 », KPMG/Universeit van Amsterdam, p. 30) sur les responsabilités sociales assumées par des grandes entreprises multinationales révèle que parmi celles qui publient un rapport à cet égard, un faible pourcentage (16 %) discute des aspects fiscaux. Un autre sondage, mené par Hendersen Global Investors auprès d'entreprises du FTSE350 (HENDERSON GLOBAL INVESTORS, « Tax, Risk and Corporate Governance: Findings from a Survey of the FTSE350 », février 2005), a révélé que, de manière générale, elles sont réticentes à divulguer leur gestion des risques fiscaux, notamment en raison de l'incertitude sur les obligations juridiques qui en découlent. Par ailleurs, certaines entreprises ont indiqué qu'elles incluait dans leurs profits présentés dans les états financiers, le montant des avantages fiscaux tirés de planifications seulement lorsqu'il devient certain que l'administration fiscale ne s'y oppose pas.

Plusieurs mesures élaborées par les autorités canadiennes des marchés financiers, après l'introduction aux États-Unis de la *Sarbanes-Oxley Act*⁶⁷, pourraient avoir une incidence sur les pratiques fiscales des sociétés ouvertes. De façon plus particulière, ces mesures prévoient que les sociétés ouvertes doivent dévoiler, de façon transparente, l'information qui, si omise ou formulée incorrectement, pourrait modifier la décision d'un investisseur raisonnable d'acquérir, de vendre ou de conserver les titres de la société. De plus, le chef de la direction et le chef des finances doivent attester que, à leur connaissance, les états financiers annuels et les autres éléments d'information financière présentés dans les documents annuels de la société donnent une image fidèle de la situation financière.

Ces mesures ne prévoient cependant pas de paramètres que les entreprises doivent appliquer de façon constante pour déterminer si elles peuvent comptabiliser avec certitude les montants découlant d'une planification fiscale audacieuse. Les autorités réglementaires canadiennes évaluent l'opportunité d'introduire les paramètres que les autorités américaines et internationales élaborent en ce sens⁶⁸. Pour l'essentiel, une entreprise devrait juger si la conformité de l'un ou l'autre des aspects de ses déclarations de revenus dépasse un indice de confiance prédéterminé avant de comptabiliser avec certitude un montant découlant de planifications fiscales audacieuses⁶⁹. À l'instar des autres normes en matière de divulgation d'information financière, une entreprise qui ne les suit pas pourrait contrevenir à ces obligations et, le cas échéant, les autorités des marchés financiers pourraient lui imposer les sanctions prévues par la loi.

2.2 Les professionnels en fiscalité

Les contribuables ont souvent recours aux services de professionnels en fiscalité pour les aider à faire la lumière sur leurs affaires de nature fiscale ou pour bénéficier de leur expertise en matière

⁶⁷ *Sarbanes-Oxley Act of 2002.*

⁶⁸ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, Conseil des normes comptables, Résumé des décisions, « Positions fiscales faisant l'objet d'une incertitude », 4 janvier 2006.

⁶⁹ Voir les normes proposées aux États-Unis par le FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, Exposure Draft, « Proposed Interpretation - Accounting for Uncertain Tax Positions: An Interpretation of FASB Statement No. 109 », 14 juillet 2005.

de planification fiscale. Par conséquent, l'intégrité de tels professionnels et leur niveau d'éthique sont une pierre angulaire du bon fonctionnement de notre régime fiscal⁷⁰. Dans la présente section de l'étude, nous examinerons donc les types, le rôle et les risques inhérents pour ces professionnels, et ce, dans le contexte des planifications fiscales audacieuses. Finalement, nous terminerons cette section avec un aperçu des normes éthiques et autres normes applicables ici au Canada pour les professionnels en fiscalité.

2.2.1 Type et rôle des professionnels en fiscalité

De façon générale, la pratique de la fiscalité comporte deux volets. D'une part, il y a les activités reliées à l'observation fiscale, c'est-à-dire la préparation de déclarations de revenus et les représentations auprès des autorités fiscales, et d'autre part, il y a les activités de planification fiscale. Les conseillers juridiques et les comptables jouent habituellement un rôle clé dans l'élaboration de planifications fiscales. Lorsqu'ils exercent chacune de ces activités, les professionnels sont perçus comme jouant un double rôle, c'est-à-dire le rôle d'assurer le respect des règles fiscales et le rôle de conseiller leurs clients afin de minimiser leur fardeau fiscal. Ces rôles peuvent être complémentaires ou contradictoires. Dans un pays comme le Canada, où l'autonomie et l'indépendance des professionnels face à l'État constituent un principe fondamental, la responsabilité première du professionnel est donc la loyauté envers son client et non envers les autorités fiscales⁷¹.

Selon une étude effectuée par des chercheurs australiens, il existe trois types de professionnels en fiscalité, soit les professionnels honnêtes et totalement réfractaires au risque, ceux qui ont pour objectif de réduire les impôts avec précaution et finalement, ceux qui sont plus créatifs ou agressifs⁷².

⁷⁰ Mortimer CAPLIN, « The Tax Lawyer's Role in the Way the American Tax System Work », *Tax Notes*, 7 février 2005, p. 697.

⁷¹ Victor THURONYI et F. VANISTENDAEL, *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, volume 1, Chapter 5: Regulations of Tax Professionals, 1996.

⁷² *Supra*, note 50.

Du côté des départements de fiscalité en cabinet ou dans les grandes entreprises, le centre d'intérêt de ceux-ci a changé. Il est passé de l'observation passive des lois fiscales à la planification fiscale active et agressive⁷³. Plusieurs auteurs sont d'avis que les départements sont généralement devenus des centres de profits en soi⁷⁴. Par ailleurs, une enquête réalisée en 2001 auprès de dirigeants de départements de fiscalité d'entreprises faisant partie du *Fortune 1 000* a révélé que 46 pour cent d'entre eux considéraient le taux effectif d'imposition de l'entreprise comme étant le facteur qui motive l'ensemble des objectifs du département de fiscalité, alors que seulement 16 pour cent d'entre eux privilégiaient l'observation fiscale. En ce qui concerne le facteur le plus important utilisé pour évaluer le rendement d'un département de fiscalité, 36 pour cent des directeurs ont répondu le taux effectif et aucun de ceux-ci n'a répondu l'exactitude⁷⁵.

Bien que les professionnels en fiscalité soient autonomes et puissent décider ou refuser de s'aventurer dans le marché des planifications fiscales audacieuses, il n'en demeure pas moins que la concurrence entre ceux-ci peut parfois avoir un impact sur leur décision⁷⁶. Toutefois, la concurrence à elle seule ne peut expliquer les comportements des professionnels en fiscalité. La complexité des lois fiscales, notamment, permet aux professionnels d'exercer leurs activités dans un cadre très compétitif⁷⁷, d'autant plus que l'exploitation des zones grises semble de plus en plus acceptée dans l'industrie. À cet égard, certaines études font état du fait que les déclarations de revenus produites par des professionnels en fiscalité ont généralement tendance à contenir des positions fiscales plus audacieuses que celles qui sont préparées par les contribuables eux-mêmes⁷⁸.

⁷³ *Supra*, note 53, p. 3.

⁷⁴ *Supra*, note 47, p. 11. Voir également Vanessa HOULDER, « The Tax Avoidance Story as a Morality Tale: Corporate Social Responsibility: Does the Duty to Pay Taxes Rank with Social and Environmental Obligations? », *Financial Times*, London, novembre 2004.

⁷⁵ *Supra*, note 73.

⁷⁶ John BRAITHWAITE, « Through the Eyes of the Advisers: A Fresh Look at High Wealth Individuals », *Working Paper No 21*, Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences, Australian National University, Canberra, septembre 2001.

⁷⁷ *Supra*, note 53.

⁷⁸ *Ibid.*

Au niveau de l'offre et de la demande des planifications fiscales audacieuses, certaines études portant sur le développement du marché de telles planifications font ressortir que l'offre et la demande ne sont pas forcément indépendantes. En effet, les professionnels en fiscalité peuvent solliciter des contribuables pour que ces derniers souscrivent aux planifications audacieuses qu'ils élaborent, alors que les contribuables peuvent de leur côté solliciter les professionnels en fiscalité pour qu'ils mettent en place des planifications audacieuses⁷⁹.

⁷⁹ Ces études effectuées auprès des professionnels révèlent que ceux-ci considèrent les clients comme étant les instigateurs des planifications fiscales audacieuses. Par contre, ces études démontrent également que la majorité des contribuables recherchent un conseiller qui préparera la déclaration de revenus de façon appropriée et honnête. Les contribuables seraient généralement d'accord avec les conseils prudents plutôt que ceux qui sont audacieux. *Supra*, note 50.

D'autres recherches en Australie et aux États-Unis soutiennent que le marché des planifications fiscales audacieuses est créé par une offre de planifications audacieuse par les professionnels. Dans ce cas, l'offre débute un cycle qui génère par la suite une demande accélérant la croissance du marché. *Supra*, note 53. John BRAITHWAITE, *Markets in Vice, Markets in Virtue*, USA, Oxford University Press, 2005.

2.2.2 Gestion des risques par les professionnels en fiscalité

Pour les professionnels en fiscalité, la décision de proposer ou non des planifications fiscales audacieuses peut dépendre, entre autres, de l'évaluation des risques associés à la vente de telles planifications. Parmi les facteurs considérés pour évaluer ce risque, notons entre autres la possibilité pour le professionnel de se voir imposer une pénalité aux tiers, le risque que le client fasse l'objet d'une vérification et ultimement d'une cotisation par les autorités fiscales, le risque de perdre le client et le risque que d'autres professionnels émettent des opinions divergentes concernant la planification fiscale proposée⁸⁰.

Les professionnels de la fiscalité connaissent bien les rouages du système administratif canadien et savent dans quelle mesure les risques pour leurs clients de faire l'objet d'une vérification sont limités, surtout si aucune information particulière dans la déclaration de revenus n'attire les soupçons des autorités fiscales⁸¹.

2.2.2.1 Pénalités administratives imposées aux tiers

Tel que mentionné dans la circulaire d'information 01-1⁸², aucune pénalité administrative n'était prévue pour les personnes qui conseillent à d'autres personnes de produire leurs déclarations en fonction de données fausses ou trompeuses, ou qui ferment les yeux sur des données fausses fournies par leurs clients à des fins fiscales avant l'entrée en vigueur, en 2000, des dispositions relatives aux pénalités administratives à des tiers. La circulaire précise que l'ARC s'engage à imposer lesdites pénalités de façon juste et cohérente et uniquement dans les cas où elle a clairement raison de le faire.

⁸⁰ J. HASSELDINE, P. HITE, A. AL-KHOURY, S. JAMES, S. TOMS, M. TOUMI-MEJIA, « Tax Practitioners and Tax Compliance », dans A. LYMER et D. SALTER D., *Contemporary Issues in Taxation Research*, 2003, pp.17-43.

⁸¹ Robert S. MCINTYRE, « Tax Cheats and Their Enablers », *Economic Policy Institute Tax Enforcement Forum*, Citizens for Tax Justice, 12 avril 2005.

⁸² CANADA, Agence du revenu du Canada, Circulaire d'information 01-1, « Pénalités administratives imposées à des tiers », 18 septembre 2001.

Ces pénalités visent à dissuader les professionnels en fiscalité de faire de faux énoncés ou d'omettre des renseignements. Elles visent également à assurer l'observation de la loi en décourageant les comportements qui entraînent l'inobservation. La pénalité s'établit à mille dollars ou, le cas échéant, aux montants que le conseiller peut percevoir relativement à la planification.

Les dispositions relatives à ces pénalités ne prévoient pas de paramètres précis pour déterminer si une opinion fiscale concluant que les règles anti-évitement pourraient ne pas s'appliquer peut s'assimiler à un faux énoncé ou à une insouciance téméraire à l'égard de la loi. Les conseillers pourraient alors fournir une position minimalement raisonnable à l'appui d'une planification audacieuse, fondée sur les termes de la loi, et ainsi minimiser les risques auxquels eux-mêmes et leurs clients s'exposent en mettant en place une planification⁸³.

Il est surprenant de constater que depuis son introduction et jusqu'au 31 août 2005, l'application possible de ces pénalités a été analysée dans seulement treize cas. L'ARC n'avait cependant pas indiqué si ces cas impliquaient des règles anti-évitement. Toutefois, un des cas présentement en vérification porte sur la promotion de planifications fiscales agressives⁸⁴. Notons qu'elle ne prévoit pas imposer de pénalités pour les conseillers qui participent à des planifications visées par les règles anti-évitement, à moins qu'ils aient fourni de faux énoncés ou que leur opinion soit contraire à la jurisprudence établie⁸⁵. En l'absence d'application de la pénalité, son effet dissuasif en matière de planifications fiscales audacieuses s'en trouve atténué.

⁸³ Pour une analyse portant sur l'application de pénalités aux conseillers dans le cadre d'une planification audacieuse, voir Steve COOK et Terry GILL, « Potential Civil And Criminal Liability of Promoting Tax Avoidance Products », *2005 Prairie Provinces Conference*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, pp. 19:1-19:36.

⁸⁴ CANADA, Agence du revenu du Canada, *Impôt sur le revenu - Nouvelles techniques*, n° 34, 27 avril 2006, p. 13.

⁸⁵ *Supra*, note 82, par. 77.

2.2.2.2 Honoraires conditionnels

Lorsque la rémunération d'un professionnel pour l'élaboration et la mise en place d'une planification prévoit des honoraires conditionnels, la contestation par les autorités fiscales d'une telle planification pourrait avoir un impact sur les revenus de ce professionnel. Au Canada, le recours aux honoraires conditionnels est possible tant pour les comptables que pour les avocats⁸⁶. Toutefois, les comptables agréés ne peuvent recevoir de tels honoraires si cela peut influencer leur jugement dans le cadre d'une vérification⁸⁷. Le recours à ce type de rémunération pourrait être un incitatif pour les clients à procéder à une planification audacieuse.

2.2.2.3 Réputation

En raison des récents scandales financiers et à la chute de l'un des plus grands cabinets comptables aux États-Unis, la réputation est devenue un élément important au niveau de la pratique de la fiscalité⁸⁸. La réputation a un impact sur la clientèle et également sur les relations avec les autorités fiscales. Le fait pour des professionnels de prendre des positions très audacieuses ou même d'élaborer des planifications fiscales audacieuses pourrait mettre leur réputation et même leur entreprise en péril.

L'une des façons pour un professionnel en fiscalité de s'assurer de préserver sa réputation est de se doter de certaines normes éthiques dans le cadre de sa pratique et de les respecter.

⁸⁶ Article 215 du *Code de déontologie* de l'Institut canadien des comptables agréés et article 16 de la Résolution 04-01-A modifiant le commentaire 10 au Chapitre XI du *Code de déontologie* adopté par le conseil de l'Association du Barreau canadien, en août 1987.

⁸⁷ Article 215 du *Code de déontologie* de l'Institut canadien des comptables agréés. Le *Code de déontologie des comptables agréés*, R.R.Q., 1981, c. C-48, r. 2, de l'Ordre des comptables agréés du Québec prévoit des dispositions similaires aux articles 59.1 à 59.4.

⁸⁸ Aux États-Unis, le « chief accountant » de la *US Securities and Exchange Commission* soulignait récemment que les questions d'impôt sur le revenu sont actuellement sous les projecteurs du public et cette situation perdurera vraisemblablement dans le futur. Donald T. NICOLAISEN, « Speech by SEC staff: Remarks at the Tax Council Institute Conference on The Corporate Tax Practice: Responding to the New Challenges of a Changing Landscape », Washington, D.C., 11 février 2004, disponible sur Internet à l'adresse suivante: www.sec.gov/news/speech/spch021104dtn.htm.

2.2.2.4 L'éthique et les normes professionnelles

L'éthique est un concept vaste dont les tenants et aboutissants ne peuvent être clairement fixés. Les professionnels doivent respecter à la fois un code professionnel et un code personnel, tout en s'assurant de rencontrer les attentes des clients. Ces obligations sont parfois incompatibles⁸⁹. Le professionnel peut, à des degrés variables, être contraint à accorder une priorité plus élevée à l'une des obligations au détriment des autres.

Dans leur pratique, les professionnels établissent des normes de façon plus ou moins formelle pour encadrer leurs activités. Ces normes officieuses peuvent décrire ce qui constitue des « best practices » dans l'exercice de leurs fonctions, ou à tout le moins correspondre au respect d'une norme minimale qui devrait généralement être dépassée⁹⁰. Les professionnels travaillent donc en partie selon leurs propres normes éthiques, lesquelles sont déterminées, entre autres, par leur degré de tolérance au risque⁹¹.

Certains auteurs soutiennent que les normes devraient émerger de ce qui est considéré par les professionnels eux-mêmes comme étant éthique ou à tout le moins y prendre leur ancrage⁹². Cependant, lorsque les professionnels tentent de respecter seulement des normes minimales, la perception du statut de professionnel est réduite et on peut qualifier la pratique comme simplement commerciale par opposition à professionnelle⁹³.

Pour rehausser les normes éthiques des professionnels, les ordres professionnels chargés de réglementer certaines professions adoptent, de manière générale, des normes de pratique au moyen de leur code respectif que tous leurs membres doivent suivre, peu importe leur champ de

⁸⁹ Yuka SAKURAI et Valérie BRAITHWAITE, « Taxpayers' Perceptions of the Ideal Tax Advisers: Playing Safe or Saving Dollars? », *Working Paper No 5*, Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences, Australian National University, Canberra, mai 2001, p. 3.

⁹⁰ Frank J. GOULD, « Giving Tax Advice – Some Ethical Professional and Legal Considerations », *Tax Notes*, octobre 2002, p. 523.

⁹¹ *Supra*, note 90, p. 525.

⁹² *Supra*, note 90, p. 529.

⁹³ Frank J. Gould, « Enron and the Boundaries of Aggressive Tax Advice », vol. 82, Issue 7, *Taxes*, Chicago, juillet 2004, p. 25.

pratique⁹⁴. À titre d'exemple, le *Code de déontologie* de l'Association du Barreau canadien ne prévoit pas de standards spécifiques en matière de planification fiscale. De façon plus générale, ce code prévoit qu'un avocat ne peut adopter un comportement frauduleux ou malhonnête et qu'il ne peut recommander à un client d'agir de cette façon⁹⁵. Des dispositions similaires sont prévues dans le code de déontologie du Barreau du Québec⁹⁶. Soulignons que des modifications ont récemment été apportées à ce code pour imposer aux conseillers une obligation de dénoncer au client tout fait qui peut constituer une violation d'une règle de droit⁹⁷.

Toutefois, le contexte de la pratique de la fiscalité (par exemple : les risques économiques et les risques d'atteinte à la réputation pour les professionnels, la concurrence, les pénalités relativement faibles, la complexité de la législation) influence le niveau de l'éthique dans ce domaine⁹⁸. En raison de la difficulté à cerner la notion d'éthique en matière fiscale, les organismes professionnels pourraient établir des normes adaptées à cette discipline pour aider le professionnel dans la gestion de ces obligations parfois contradictoires. Ceci permettrait sans doute d'accroître le niveau général de l'observation fiscale⁹⁹. L'établissement de normes spécifiques par les organismes professionnels permettrait d'établir un meilleur équilibre entre la loyauté que les conseillers doivent démontrer à leurs clients et l'attitude qu'ils adoptent envers les administrations fiscales¹⁰⁰.

À cet égard, on constate que les gouvernements ont pris des mesures au cours des dernières années pour restreindre la possibilité pour des conseillers de rendre des services professionnels à certains clients pour lesquels une autre personne du même cabinet est chargée d'une mission de

⁹⁴ Au Canada, les professionnels sont réglementés par leur association professionnelle et le gouvernement n'intervient donc pas directement dans l'établissement de standards. L'autoréglementation est une prérogative des professions. Il n'est toutefois pas impossible que ce privilège puisse être retiré en totalité ou en partie.

⁹⁵ *Code de déontologie* de l'Association du Barreau canadien, chapitres I et III.

⁹⁶ *Code de déontologie des avocats*, R.R.Q., 1981, c. B-1, r.1, Barreau du Québec [*Code de déontologie des avocats (Québec)*], articles 2.01 et 4.02.01 f) et g).

⁹⁷ *Supra*, article 3.05.18 ajouté par le décret 351-2004, 7 avril 2004, *Code des professions*, L.R.Q., c.C-26.

⁹⁸ *Supra*, note 90, p. 525.

⁹⁹ *Supra*, note 89, p. 22.

¹⁰⁰ *Supra*, note 71.

vérification (et d'une mission d'examen, sauf exception) si cela peut avoir une influence significative sur les états financiers¹⁰¹. L'indépendance des vérificateurs a fait couler beaucoup d'encre récemment car elle constitue un fondement majeur dans la sécurité et la confiance des marchés financiers, lesquelles sont menacées par certains comportements, dont les planifications fiscales audacieuses.

Pour préserver l'indépendance de leurs membres dans leur pratique, les ordres professionnels pourraient développer des normes éthiques en matière fiscale s'inscrivant dans la foulée de celles prises par les gouvernements dans le secteur financier.

2.3 L'administration fiscale

2.3.1 Rôle

Contrairement aux deux premiers intervenants, identifiés aux sections 2.1 et 2.2, à qui profitent les planifications fiscales audacieuses, le troisième intervenant, l'administration fiscale, tente plutôt de son côté de mettre en place des outils pour délimiter de telles planifications afin, entre autres, d'augmenter les risques financiers des contribuables et des conseillers qui y participent. Avant de regarder plus en détail certains de ces outils à la section 3 de cette étude, nous examinerons dans la sous-section qui suit les risques inhérents à ce type de planification fiscale avec lequel l'administration fiscale et les tribunaux doivent composer.

2.3.2 Risques inhérents

L'administration fiscale a identifié les planifications fiscales audacieuses comme un de ses principaux facteurs de risque dans l'exécution de son mandat¹⁰². Selon elle, de telles planifications portent atteinte à l'intégrité de la législation fiscale et érodent l'assiette fiscale¹⁰³.

¹⁰¹ *Code de déontologie des avocats (Québec)*, supra note 96, article 3.05.19 ajouté par le décret 351-2004, 7 avril 2004, *Code des professions*, L.R.Q., c.C-26.

¹⁰² ARC, *Rapport au P arlement 2004-2005*, supra note 34, p. 34.

¹⁰³ ARC, *Plan 2005-2008*, supra note 29, p. 17.

Depuis 2001, l'ARC a donc orienté ses travaux pour faire face à ce risque d'érosion de l'assiette fiscale. En 2005, afin d'appuyer les efforts de l'ARC, le ministère des Finances du Canada est venu augmenter ses ressources de vérification et d'exécution de 30 millions de dollars par année pour décourager la mise en place de planifications fiscales audacieuses en matière internationale, et ce, à partir d'une approche axée sur le risque de pertes de recettes fiscales¹⁰⁴. Pour sa part, le ministère des Finances est d'avis que les recettes additionnelles que l'administration fiscale percevra en raison de la mise en œuvre de telles mesures en compenseront leurs coûts, sans toutefois en fournir une estimation plus précise.

Dans cette optique de réduction des risques d'érosion de l'assiette fiscale, l'administration fiscale entend donc :

- augmenter le dépistage hâtif des stratagèmes d'évitement fiscal;
- améliorer l'évaluation des risques et les programmes de vérification;
- sensibiliser davantage les contribuables et les conseillers aux mesures inacceptables;
- recommander des modifications législatives; et
- poursuivre la coopération avec d'autres pays en matière fiscale¹⁰⁵.

2.4 Les tribunaux

2.4.1 Rôle

Les tribunaux sont appelés à trancher les litiges entre les contribuables et l'administration fiscale concernant, d'une part, l'interprétation de la loi et, d'autre part, l'application de la loi à une planification fiscale audacieuse.

Selon la portée des décisions rendues par les tribunaux, les contribuables, les professionnels en fiscalité et l'administration fiscale pourront vouloir les transposer à d'autres planifications

¹⁰⁴ CANADA, ministère des Finances, *Le plan budgétaire de 2005*, p. 485.

¹⁰⁵ *Supra*, note 103, pp. 25-26.

litigieuses. Les décisions des tribunaux ont donc des répercussions importantes sur la gestion par les différents intervenants des risques inhérents aux planifications fiscales audacieuses.

2.4.2 Risques inhérents

Lorsque la loi n'établit pas clairement la démarcation entre les planifications acceptables et abusives, le tribunal doit alors tenter de tracer la ligne de démarcation le plus précisément possible pour bien qualifier la planification qui fait l'objet du litige. Pour ce faire, il peut prendre en considération l'importance que la loi accorde au principe de prévisibilité pour le contribuable quant à l'application de la loi et au principe d'intégrité du régime fiscal, et ce, à lumière des dispositions qu'il examine. Dépendamment du degré d'incertitude, il existe alors un risque que l'un de ces principes ait préséance sur l'autre selon les circonstances.

Le tribunal doit aussi s'assurer que l'administration fiscale n'outrepasse pas les pouvoirs de vérification qui lui sont conférés par la loi. Il doit évaluer les risques que l'administration fiscale porte atteinte aux droits et privilèges que la Loi reconnaît aux contribuables, selon les circonstances qui lui sont présentées. La possibilité pour l'administration fiscale de recueillir tous les renseignements pertinents dépend alors, dans une certaine mesure, de la reconnaissance par les tribunaux des droits et privilèges des contribuables, ainsi que de leurs obligations.

3

Outils dont dispose l'administration fiscale canadienne pour délimiter les planifications fiscales audacieuses

Tel que mentionné précédemment à la section 2.3, l'administration fiscale cherche vraisemblablement à mettre en place différents outils pour remédier aux problèmes associés aux planifications fiscales audacieuses auxquels elle est confrontée. Cette section de l'étude exposera donc quelques-uns de ces outils ainsi que les difficultés liées à leur mise en œuvre pour les intervenants. À cette fin, nous avons regroupé les divers outils retenus dans les catégories suivantes :

- Règles anti-évitement,
- Outil de sensibilisation,
- Outils de dépistage,
- Demandes de renseignements durant une vérification,
- Pénalités pour information trompeuse.

3.1 Règles anti-évitement

De manière générale, les règles spécifiques anti-évitement et la RGAÉ visent à annuler les avantages fiscaux que les contribuables tirent de planifications fiscales audacieuses s'avérant abusives. Bien que ces règles présentent des similitudes¹⁰⁶, leur portée diffère. Ainsi, une règle spécifique vise à annuler les avantages fiscaux d'une planification en particulier. À l'opposé, la RGAÉ s'applique si l'opération d'évitement entraîne un abus d'une des dispositions ou un abus de la loi lue dans son ensemble.

¹⁰⁶ À titre d'illustration, voir la comparaison des termes d'une règle spécifique anti-évitement et de la RGAÉ menée par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Univar Canada c. The Queen*, 2005 C.C.I. 723.

L'efficacité des règles anti-évitement dépend tout d'abord de la démarcation qu'elles réussissent à établir entre les planifications acceptables et celles qui sont jugées abusives. Dans un premier temps, les règles spécifiques permettent de délimiter précisément les planifications jugées abusives. Cependant, ces règles posent des problèmes d'interprétation lorsqu'elles sont rédigées en termes généraux ou imprécis ou lorsqu'elles ne reflètent pas les buts poursuivis par la Loi de manière uniforme. En outre, des problèmes d'incertitude quant à la portée d'une règle se posent durant le délai qui peut s'écouler entre la date d'entrée en vigueur d'une règle et l'adoption de la loi qui lui donne effet. Dans ces cas, elles établissent une démarcation floue entre les planifications audacieuses qui devraient être considérées acceptables et celles qui devraient être considérées abusives, selon l'objet de la loi. Dans un deuxième temps, la difficulté à tracer une ligne de démarcation entre les planifications fiscales acceptables et abusives est accentuée par l'utilisation simultanée des règles spécifiques et de la RGAÉ. À l'instar des règles spécifiques, la RGAÉ pose des problèmes d'interprétation quant à ses critères d'application. Parmi les problèmes relevés, soulignons l'incertitude dans la jurisprudence entourant l'utilisation d'un scénario alternatif pour établir l'existence d'un avantage fiscal ou d'une opération d'évitement. Cette incertitude atténue la prévisibilité recherchée par les contribuables dans la conduite de leurs affaires.

De façon générale, les règles anti-évitement cherchent à exercer un effet dissuasif sur les contribuables et les conseillers fiscaux. Cependant, de telles règles n'exercent un effet dissuasif qu'après leur date d'entrée en vigueur; elles n'annulent pas les avantages des planifications mises en place avant cette date. La RGAÉ permet de remédier à ces difficultés, sous réserve toutefois de l'incertitude qui plane quant à sa portée et à son application. Notons néanmoins que l'absence de pénalités sur le montant de l'avantage supprimé par les règles anti-évitement atténue vraisemblablement leur effet dissuasif. Enfin, l'effet dissuasif des règles anti-évitement dépend également, dans une large mesure, du degré d'uniformité de l'application de ces règles par l'administration fiscale et, particulièrement, par les tribunaux.

Une application vigoureuse des règles anti-évitement par l'administration fiscale pourrait renforcer l'effet dissuasif et mener à la conclusion de règlements avec les contribuables

impliqués. De tels règlements permettent aux deux parties de mieux gérer leurs risques par rapport à un litige long, onéreux et incertain. Pour l'administration fiscale, les règlements lui permettent de percevoir des revenus supplémentaires tout en évitant le risque que les tribunaux rendent une décision qui lui serait défavorable et qui pourrait bénéficier par la suite à l'ensemble des contribuables. Quant aux contribuables, l'intérêt pour eux de conclure un règlement dépend de leur évaluation du risque que les tribunaux confirment la position de l'administration fiscale¹⁰⁷.

En 2005, la Cour suprême du Canada a énoncé des principes d'application de la RGAÉ¹⁰⁸ qui pourraient aussi s'appliquer aux règles anti-évitement spécifiques, avec les modifications appropriées. Ces principes cherchent à encadrer les litiges concernant l'application des règles anti-évitement, selon la présomption que le Parlement cherche autant l'uniformité, la prévisibilité et l'équité en matière fiscale qu'à contrecarrer les planifications abusives¹⁰⁹. De façon sommaire, voici les grandes lignes de certains de ces principes :

- le contribuable doit démontrer l'inexistence d'avantage fiscal découlant d'une opération et que cette opération n'en est pas une d'évitement. S'il parvient à démontrer l'absence d'avantage fiscal ou d'opération d'évitement, l'administration fiscale doit alors être en mesure d'établir leur existence. L'administration fiscale pourrait le démontrer en soumettant une opération alternative qui aurait permis au contribuable de réaliser la même finalité que l'opération menée, mais sans l'avantage fiscal.
- l'administration fiscale doit établir que la planification fiscale audacieuse porte atteinte à la loi de façon abusive.

¹⁰⁷ Le risque d'aller devant les tribunaux dans les dossiers d'évitement fiscal peut être élevé. Un contribuable peut porter son dossier en appel à la Cour canadienne de l'impôt lorsqu'un délai de 90 jours s'est écoulé sans que l'administration fiscale ne réponde à son avis d'opposition. Cependant, dans des dossiers impliquant des planifications fiscales audacieuses, l'ARC ne peut de manière raisonnable traiter l'avis d'opposition des contribuables dans le délai imparti. Dans CANADA, Rapport de la vérificatrice générale du Canada, chapitre 6, « Agence du revenu du Canada – Le règlement des différends et l'incitation aux divulgations volontaires », novembre 2004, aux pp. 8-9, on souligne que l'ARC, pour l'année 2003-2004, avait fixé qu'un délai de 195 jours pour traiter une opposition dans un dossier d'évitement fiscal s'avérait raisonnablement nécessaire, et qu'elle avait atteint l'objectif dans 81,6 pour cent des dossiers.

¹⁰⁸ *Supra*, note 21, par. 63-66.

¹⁰⁹ *Ibid.*, par. 36-45.

Le fardeau de preuve de l'administration fiscale peut être difficile à établir puisque les règles fiscales ne reflètent pas nécessairement une politique fiscale uniforme¹¹⁰. Les conséquences peuvent donc être lourdes pour l'administration fiscale, car les tribunaux pourraient trancher en faveur du contribuable s'il existe un doute sur l'objet de la loi allégué par l'administration fiscale pour justifier l'application des règles anti-évitement.

Les principes élaborés par la Cour suprême du Canada ont établi des paramètres d'application des règles anti-évitement, mais n'ont pas nécessairement apporté une solution à l'ensemble des incertitudes entourant leur application. En l'absence de paramètres détaillés, les tribunaux ont, dans les décisions rendues subséquemment, pris en considération divers éléments selon les circonstances, allant de la réalité économique¹¹¹ à l'intention du contribuable¹¹² pour déterminer si une planification était abusive.

3.2 Outil de sensibilisation

En novembre 2005, l'ARC lançait l'initiative « Alerte à l'intention des contribuables¹¹³ ». Cette initiative a pour but de renforcer les activités de l'ARC visant à lutter contre la planification fiscale internationale audacieuse. Les contribuables ont donc accès à un service centralisé de

¹¹⁰ Voir *Trustco Canada, supra*, note 20. Soulignons également l'opinion émise par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Evans c. La Reine*, 2005 C.C.I. 684, au par. 33, concernant l'application de la RGAÉ à une telle planification. Dans cette affaire, un actionnaire a mené une planification en utilisant diverses dispositions pour extraire les profits de sa société par voie de gains en capital plutôt que par voie de dividendes. L'administration fiscale a cotisé le contribuable au motif que cette planification était abusive et que les montants qu'il a reçus suite à la planification devraient être imposés sous forme de dividendes. Le juge Bowman a rejeté l'argument soulevé par l'administration fiscale : « *The only basis upon which I could uphold the Minister's application of section 245 would be to find that there is some overarching principle of Canadian tax law that requires that corporate distributions to shareholders must be taxed as dividends, and where they are not the Minister is not permitted to ignore half a dozen specific sections of the Act. This is precisely what the Supreme Court of Canada has said we cannot do* ». Voir également la décision *Lipson c. La Reine*, 2006, C.C.I. 148.

¹¹¹ Sur l'évaluation d'une planification selon sa réalité économique dans le contexte des règles anti-évitement, voir les par. 58-60 et 76 dans *Trustco Canada, supra* note 20. Voir aussi *XCo Investments Ltd. c. The Queen*, 2005 C.C.I. 655, décision rendue par la Cour canadienne de l'impôt le 14 novembre 2005.

¹¹² Voir *Univar Canada c. The Queen*, 2005 C.C.I. 723.

¹¹³ *Supra*, note 38.

renseignements et d'avertissements sur divers sujets dont, entre autres, les abris fiscaux, les paradis fiscaux et les stratagèmes d'évitement fiscal¹¹⁴.

Certains contribuables et conseillers pourraient juger qu'il s'avère trop risqué de mettre en place des planifications similaires à celles identifiées par l'ARC dans un communiqué public ou sur son site Internet. Néanmoins, il est aussi permis de penser que cela n'empêchera pas les contribuables et les conseillers de poursuivre d'autres planifications fiscales audacieuses, car l'ARC n'est pas nécessairement en mesure de toutes les cerner. L'efficacité de cet outil devra être mesurée au cours des prochaines années.

3.3 Outils de dépistage

Les contribuables et, le cas échéant, les conseillers, doivent procéder à l'inscription des abris fiscaux auxquels ils participent. Ils doivent également produire des déclarations de renseignements sur des opérations menées à l'étranger, selon les exigences que l'administration fiscale détermine.

Par ailleurs, l'ARC cherche à renforcer ses techniques d'identification et d'analyse des planifications, notamment en accentuant sa collaboration avec des administrations fiscales étrangères des pays ayant signé une convention fiscale avec le Canada¹¹⁵.

3.3.1 Inscription des abris fiscaux

De manière générale, les personnes qui font la promotion de la vente d'un abri fiscal, ainsi que les personnes qui agissent à titre de conseillers en ce qui concerne cette vente, doivent obtenir un numéro d'inscription auprès de l'administration fiscale. Les promoteurs doivent également maintenir une liste des acquéreurs. Pour leur part, les acquéreurs doivent produire avec leur

¹¹⁴ *Supra*, note 23.

¹¹⁵ *Supra*, note 103, pp. 25-26.

déclaration de revenus, une déclaration de renseignements indiquant le numéro d'inscription du placement pour réclamer les avantages fiscaux.

L'obtention d'un numéro d'inscription n'est qu'une formalité administrative. Elle ne constitue pas en soi une confirmation de l'obtention des avantages fiscaux. Cependant, les promoteurs qui n'ont pas obtenu un numéro d'inscription préalablement à la vente des abris fiscaux sont passibles d'une pénalité qui peut atteindre 25 pour cent du montant de la contrepartie qu'ils peuvent recevoir des acquéreurs¹¹⁶. Ils sont aussi passibles d'une amende pouvant atteindre 25 000 \$ s'ils ne produisent pas le formulaire prescrit renfermant les renseignements sur les acquéreurs¹¹⁷. Le défaut par les promoteurs d'inscrire un abri fiscal peut par ailleurs entraîner l'impossibilité pour les acquéreurs de réclamer les avantages fiscaux¹¹⁸.

Grâce à l'inscription des abris fiscaux, l'administration fiscale a pu prendre des mesures pour freiner les abris fiscaux au cours des dernières années. Soulignons néanmoins que, selon un rapport de la vérificatrice générale, l'ARC n'apparie pas automatiquement les renseignements fournis par les promoteurs dans les déclarations qu'ils produisent avec les déclarations de revenus des acquéreurs. L'ARC évalue les possibilités d'améliorer l'utilisation des formulaires de renseignements en ce sens pour mieux gérer les risques liés aux abris fiscaux¹¹⁹.

3.3.2 Déclarations de renseignements sur les opérations à l'étranger

Les contribuables doivent produire à l'administration fiscale des déclarations de renseignements relativement à leurs opérations à l'étranger¹²⁰. Le Parlement cherche, entre autres, à obtenir des renseignements supplémentaires pour mieux évaluer les dispositions de la Loi en matière

¹¹⁶ Paragraphe 237.1(7.4) LIR.

¹¹⁷ Paragraphe 238(1) LIR. Techniquement, les promoteurs pourraient aussi être passibles d'une peine d'emprisonnement maximal de 12 mois.

¹¹⁸ Paragraphe 237.1(6.1) LIR.

¹¹⁹ CANADA, Rapport de la vérificatrice générale du Canada, novembre 2005, chapitre 3, « Agence du revenu du Canada – La vérification des déclarations de revenus des particuliers et des fiducies », pp. 16-17.

¹²⁰ Pour les opérations avec des non-résidents liés (233.1 LIR); pour les biens situés à l'étranger (233.3 LIR); pour les opérations avec des sociétés étrangères affiliées (233.4 LIR); pour les opérations avec des fiducies étrangères (233.2 LIR).

d'opérations à l'étranger. La production de renseignements supplémentaires à l'administration fiscale permet donc de mieux cibler ses activités de vérification. Par ailleurs, ces déclarations de renseignements peuvent exercer un effet dissuasif sur les contribuables quant à la mise en place de planifications fiscales audacieuses¹²¹.

Voici la liste des principales déclarations de renseignements de l'ARC à cet effet :

- T106, *Déclaration de renseignements sur des opérations avec lien de dépendance effectuées avec des non-résidents*¹²²;
- T1135, *Bilan de vérification du revenu étranger*;
- T1134-A, *Déclaration de renseignements sur les sociétés étrangères affiliées qui ne sont pas des sociétés étrangères affiliées contrôlées*;
- T1134-B, *Déclaration de renseignements sur les sociétés étrangères affiliées contrôlées*;
- T1141, *Déclaration de renseignements sur les transferts ou prêts à une fiducie non résidente*;
- T1142, *Déclaration de renseignements sur les attributions par des fiducies non résidentes et sur les dettes envers de telles fiducies*.

¹²¹ Voir les objectifs exprimés par le ministère des Finances à l'égard des déclarations de renseignements relatifs aux biens étrangers dans CANADA, Rapport du vérificateur général du Canada à la Chambre des communes et aux ministres des Finances et du Revenu national, « Examen de l'obligation de déclarer des biens étrangers déterminés prévue par l'article 233.3 de la Loi de l'impôt sur le revenu », juin 1998, par. 9, 12 et 18 ainsi que la pièce 2 du rapport.

¹²² Le formulaire T106 permet d'identifier les transactions avec des entités apparentées. Il est donc largement utilisé pour cibler les transactions à risque d'un point de vue prix de transfert. Il permet également de vérifier l'observation par les contribuables d'autres mesures fiscales. Bien que le formulaire T106 mesure les échanges avec les sociétés affiliées, il donne cependant peu d'information quant aux activités des sociétés affiliées à l'étranger. Ainsi, les formulaires T1134 (A et B) permettent une meilleure planification et une efficacité accrue des vérifications des entreprises multinationales en ce qui concernent :

- L'identification des placements dans des paradis fiscaux ou ailleurs;
- L'établissement du revenu accumulé tiré de biens (FAPI 0 acronyme anglais) de ces sociétés à l'étranger;
- L'établissement des comptes de surplus afférents à la déductibilité des dividendes venant de société étrangère affiliée (SEA);
- L'identification des situations de disposition de placements (gain en capital);
- L'organisation du groupe de sociétés (organigramme);
- Les états financiers des SEA contrôlée;
- L'identification des risques quant aux prix de transfert par rapport aux frais de gestion, aux redevances ou à la cession de biens intangibles.

Sans les formulaires T1134-A et T1134-B, il serait plus difficile pour l'ARC d'allouer efficacement ses ressources aux dossiers représentant les risques les plus importants de non-observation d'un point de vue international. Les vérificateurs des transactions internationales, notamment en matière de FAPI, seraient donc soumis aux aléas de la sélection régulière des dossiers.

Tel qu'exprimé dans un rapport de la vérificatrice générale déposé en 2002, les déclarations de renseignements en matière internationale s'avèrent utiles pour répondre aux préoccupations liées aux transferts inappropriés de revenus dans des paradis fiscaux¹²³. Le rapport ne fait cependant part d'aucune observation détaillée quant à leur efficacité pour circonscrire les planifications fiscales audacieuses. De manière générale, le rapport recommandait d'améliorer la qualité des renseignements pour évaluer l'ensemble des risques découlant des opérations internationales et de mieux contrôler l'intégrité des données provenant des formulaires de renseignements sur les biens étrangers.

D'un autre côté, l'efficacité de ces mesures dépend aussi des conséquences pour les contribuables qui ne fournissent pas tous les renseignements exigés dans les déclarations de renseignements. À cet égard, les pénalités imposées aux contribuables lorsqu'ils fournissent de faux renseignements ou qu'ils omettent de les fournir peuvent améliorer l'efficacité de ces outils¹²⁴.

3.3.3 Centres d'expertise

En août 2005, l'ARC a mis sur pied onze Centres d'expertise pour, entre autres, développer des stratégies d'identification de planifications fiscales abusives¹²⁵. Ces centres ont été établis pour repérer et mieux comprendre l'évitement fiscal international et la planification fiscale internationale abusive. Ils seront situés dans les Bureaux des services fiscaux régionaux partout au Canada et rassembleront des vérificateurs fiscaux internationaux et des agents de l'évitement fiscal.

¹²³ CANADA, Rapport de la vérificatrice générale du Canada, décembre 2002, chapitre 4, « Agence du revenu du Canada : L'imposition des opérations internationales des résidents du Canada », aux par. 4.38 à 4.43. Voir aussi le chapitre 11 du même rapport, « Autres observations de vérification », à la p. 35, dans la section portant sur le ministère des Finances du Canada.

¹²⁴ Paragraphe 163(2.4) LIR. De façon sommaire, ces pénalités correspondent au plus élevé de 24 000 \$ et d'un montant égal à 5 % du coût ou de la valeur du bien visé par les déclarations respectives.

¹²⁵ *Supra*, note 37.

Selon l'ARC, une stratégie de dépistage préventif lui permettra de renforcer sa gestion des risques rapidement et d'exposer clairement et rapidement sa position à leur égard, comparativement aux activités de dépistages menées uniquement dans le cadre des activités de vérification¹²⁶. L'efficacité des centres d'expertise mis en place devra être mesurée au cours des prochaines années.

3.3.4 CICAIFI

Depuis sa création en 2004, l'administration fiscale canadienne participe au Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux (CICAIFI)¹²⁷ en collaboration avec les administrations fiscales américaines, australiennes et britanniques. De façon sommaire, les pays collaborateurs cherchent à échanger des renseignements sur de nouvelles planifications fiscales audacieuses, leurs promoteurs et les investisseurs. Cette collaboration permettra aux administrations fiscales respectives, d'une part, de repérer et de mieux comprendre les planifications fiscales audacieuses et, d'autre part, d'améliorer leurs activités d'exécution relatives à celles-ci¹²⁸. Parmi les outils que ce centre entend développer, notons la mise sur pied d'un portail pour recenser les planifications fiscales audacieuses et les sociétés inactives¹²⁹.

3.4 Demandes de renseignements durant une vérification

De manière générale, les vérificateurs dans chaque bureau fiscal doivent détecter les risques d'évitement fiscal dans les dossiers qu'ils traitent¹³⁰. L'ARC entend orienter la majeure partie de

¹²⁶ CANADA, Agence du revenu du Canada, *Orientations futures pour l'Agence des douanes et du revenu du Canada – Les grandes sociétés*, RC 4312.

¹²⁷ Communément connu sous son appellation anglaise, le Joint International Tax Shelter Information Center (JITSIC).

¹²⁸ *Supra*, note 36.

¹²⁹ Louis J. PROVENZANO et Sheryl MAPA, « La planification fiscale abusive et l'ARC », (2006), vol. 14, n° 2, *Faits saillants en fiscalité canadienne* 1.

¹³⁰ Les vérificateurs sont divisés selon quatre principaux groupes de contribuables, soit les grandes entreprises, les petites et moyennes entreprises, les particuliers et les organismes de bienfaisance, et ce, selon un système de gestion de risque : voir l'initiative *Orientations futures*, lancée en avril 2001 par l'ARC. Certains vérificateurs au sein de ces groupes traitent principalement des questions d'évitement fiscal. Voir Patrick BOYLE et autres, « The GAAR Committee: Myth and Reality », *2002 Conference Report*, p. 10:2. W SZYC, « Tax Avoidance

ses activités de vérification vers les secteurs présentant des risques élevés¹³¹, y compris les planifications fiscales audacieuses¹³².

À cet égard, l'administration fiscale peut développer des outils pour améliorer le repérage des planifications fiscales audacieuses en cours de vérification des affaires d'un contribuable. Afin de renforcer les activités liées au repérage, l'ARC améliore la formation du personnel et affecte un nombre supérieur de vérificateurs locaux tant aux travaux courants de vérification internationale qu'aux projets ciblés impliquant des administrations étrangères¹³³. Ce repérage lui permettra de déterminer de façon plus précise les renseignements supplémentaires qu'elle devrait obtenir pour appliquer les règles anti-évitement.

En sus de vérifier les livres et registres et les déclarations de renseignements des contribuables, l'administration fiscale peut exiger des contribuables et, le cas échéant, des conseillers, qu'ils lui fournissent des renseignements sur demande en cours d'une vérification, sous réserve de l'application du privilège du secret professionnel de l'avocat¹³⁴ quant aux renseignements qui sont demandés.

De façon plus particulière, le Programme de l'évitement fiscal, au sein duquel se trouve le Comité RGAÉ, fournit aux vérificateurs une assistance dans l'identification des planifications audacieuses en cours de vérification. Les vérificateurs doivent soumettre leurs dossiers impliquant des planifications fiscales audacieuses au Comité RGAÉ qui formule alors ses recommandations pour assurer une application uniforme de la RGAÉ¹³⁵.

Matters », 27 juin 2000, vol. 8, n° 6, *Canadian Tax Highlights*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales. Le nombre de vérificateurs devrait augmenter au cours des prochaines années selon les annonces faites en ce sens depuis 2004.

¹³¹ Canada, ARC, Rapport annuel de l'ADRC au Parlement 2003-2004, page 1-31.

¹³² ARC, *Rapport au Parlement 2004-2005*, *supra* note 34, p. 34.

¹³³ *Supra*, note 37.

¹³⁴ Le paragraphe 232(1) LIR prévoit que ce privilège s'applique aux avocats et aux notaires pour le Québec et aux « *barristers and solicitors* » ailleurs au Canada.

¹³⁵ Pour une explication sur la nature et le fonctionnement du comité, voir Patrick BOYLE et autres, « The GAAR Committee : Myth and Reality », *2002 Conference Report*, 10:1-10:20. Au sein de ce programme se trouve une section pour l'identification, la détection et la coordination afin de communiquer les modifications législatives

Ces outils permettent à l'administration fiscale d'accroître ses chances de déceler la présence de planifications fiscales audacieuses durant les vérifications. Ils permettent aussi d'exploiter concrètement les renseignements provenant des outils de dépistage préventif mentionnés précédemment, tels que les Centres d'expertise et le CICAFL. L'efficacité de ces mesures devra être évaluée au cours des prochaines années.

3.4.1 Demandes péremptoires

Sommairement, l'administration fiscale a le pouvoir d'exiger du contribuable ou de toute autre personne des renseignements qui peuvent s'avérer pertinents pour l'application de la loi. Les personnes qui n'obtempèrent pas à une demande péremptoire encourent une sanction pouvant aller de pénalités monétaires jusqu'à l'emprisonnement¹³⁶. Les tribunaux sont appelés à juger de la validité d'une demande de renseignements formulée par l'administration fiscale au contribuable ou à toute autre personne¹³⁷.

De l'avis des tribunaux, les vérificateurs peuvent demander aux contribuables de produire des renseignements situés à l'étranger relatifs à leurs planifications fiscales audacieuses, ainsi qu'à toute autre personne lorsque ces renseignements sont situés au Canada, dans la mesure où ils peuvent être pertinents afin de déterminer si ces planifications abusent de la loi.

Lorsque l'administration fiscale vérifie les affaires d'un contribuable, elle peut notamment exiger qu'une autre personne, telle qu'un autre contribuable ou un conseiller, fournisse des

requis au ministère des Finances : voir CANADA, Rapport du vérificateur général du Canada, mai 1996,, chapitre 11, « Revenu Canada : La lutte contre l'évitement de l'impôt sur le revenu », aux par. 11.12 à 11.19.

¹³⁶ Le Parlement a aussi établi qu'un contribuable résidant au Canada ne peut soumettre en preuve devant les tribunaux des renseignements situés à l'étranger qu'il n'a pas remis à l'administration fiscale sur demande. (Voir 231.6(8) LIR.)

¹³⁷ L'administration fiscale peut exiger d'une personne qu'elle fournisse tout renseignement qui peut s'avérer pertinent pour l'application et l'exécution de la loi, y compris la perception d'un montant payable par un contribuable. Elle doit cependant être autorisée par les tribunaux à obtenir auprès d'une personne, des renseignements relatifs à d'autres personnes que l'administration fiscale ne peut identifier de façon précise, mais qui sont néanmoins identifiables.

renseignements sur les objectifs qu'elle poursuit en mettant en place une planification audacieuse¹³⁸. Si l'administration fiscale désire vérifier des contribuables qui ne sont pas identifiés personnellement, mais qui sont identifiables, elle doit obtenir l'autorisation des tribunaux pour exiger qu'une autre personne produise des renseignements sur des planifications fiscales audacieuses les concernant¹³⁹.

Dans la foulée des recommandations formulées par la vérificatrice générale¹⁴⁰, les vérificateurs seraient amenés à se concentrer davantage sur la production de renseignements par les contribuables et les conseillers, que ces renseignements soient situés au Canada ou à l'étranger¹⁴¹. Des conseillers ont par ailleurs déjà observé une utilisation de plus en plus fréquente par les vérificateurs, de questionnaires portant sur les faits et l'interprétation de la loi par les contribuables¹⁴².

L'efficacité des demandes péremptoires dépend des conséquences prévues pour les contribuables qui ne s'y conforment pas. Ceux-ci seront généralement assujettis à des pénalités monétaires prévues par la loi. Les contribuables pourraient néanmoins déposer en preuve des renseignements qui n'ont pas été fournis à l'administration fiscale afin de renverser l'application des règles anti-évitement, sauf pour les renseignements situés à l'étranger¹⁴³. Dans ce dernier cas, les tribunaux

¹³⁸ *Fraser Milner Casgrain LLP c. Minister of National Revenue*, 2002 D.T.C. 7310 (C.F.).

¹³⁹ *Redemeer Foundation c. Minister of National Revenue*, 2005 D.T.C. 5617 (C.F.).

¹⁴⁰ En 2002, la vérificatrice générale recommandait à l'ARC de recourir davantage aux demandes péremptoires de production de renseignements situés à l'étranger. CANADA, Rapport de la vérificatrice générale du Canada, chapitre 4, « Agence des douanes et du revenu du Canada : L'imposition des opérations internationales des résidents du Canada », décembre 2002, aux par. 4.38 à 4.43. L'ARC indiquait qu'elle cherchait à établir un processus pour faciliter le recours à cette mesure.

¹⁴¹ Howard J. KELLOUGH, « Information Requirements and Privilege Under the Act », *2003 British Columbia Conference*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, pp. 2:1-2:23; Mara PRAULINS et Janice MCCART, « Transfer-Pricing Audits: Emerging Issues », *2003 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, pp.13:1-13, pp. 13:10-11.

¹⁴² François AUGER, « Droits et obligations du contribuable et de ses représentants et usage et impact des questionnaires rédigés par les autorités fiscales », *Colloque 145 : Techniques de vérification et d'enquête*, Montréal, Association de planification financière et fiscale, 2004.

¹⁴³ En vertu de l'article 231.6 LIR, un contribuable ne peut soumettre en preuve devant les tribunaux des renseignements situés à l'étranger qu'il n'a pas remis à l'administration fiscale sur demande. Cependant, les tribunaux pourraient néanmoins permettre aux contribuables de soumettre des documents si la demande

permettraient exceptionnellement de les soumettre en preuve, notamment si cette interdiction crée une injustice à l'égard du contribuable¹⁴⁴. Par ailleurs, l'administration fiscale ne peut obtenir des renseignements protégés par le secret professionnel de l'avocat.

3.4.2 Convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

Par ailleurs, les vérificateurs pourraient recourir aux mécanismes d'échange de renseignements prévus dans les conventions fiscales afin de recueillir des renseignements sur des planifications fiscales internationales. Soulignons que la signature par le Canada en avril 2004 de la Convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale fournit aux vérificateurs un outil supplémentaire dans l'obtention de renseignements pertinents sur les planifications fiscales audacieuses lorsqu'ils vérifient les affaires d'un contribuable, et principalement les multinationales¹⁴⁵.

Développée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE en 1988¹⁴⁶, cette convention vise essentiellement à développer la coopération internationale en vue d'assurer une meilleure application des législations fiscales nationales dans le respect des droits fondamentaux des

formulée par l'administration fiscale était déraisonnable : voir *Saipem Luxembourg S.V. c. Canada Customs and Revenue Agency*, 2005 D.T.C. 5348 (C.A.F.).

¹⁴⁴ *Glaxo SmithKline Inc. c. La Reine*, 2003 D.T.C. 5318 (C.C.I.). Cela pourrait survenir en cas d'abus de la part de l'administration fiscale dans l'exercice de son pouvoir, notamment si elle exige la production d'un volume important de documents qui ne peuvent être raisonnablement identifiables. Les tribunaux peuvent difficilement déterminer si chacun des milliers de documents font l'objet d'une demande de renseignements. Les tribunaux pourraient exceptionnellement permettre aux contribuables de soumettre en preuve des documents qu'ils n'ont pas remis à l'administration fiscale sur demande, afin de prévenir des injustices. Notons que le tribunal a soulevé que l'interdiction de soumettre en preuve des documents non produits pourrait, selon les circonstances, porter atteinte au droit des contribuables à une audition juste et impartiale selon les principes de justice fondamentale.

¹⁴⁵ CANADA, Agence du revenu du Canada, Communiqué, « Le Canada signe une convention internationale en matière fiscale », 29 avril 2004. Soulignons que la version anglaise fait référence aux expressions *tax avoidance and tax evasion*, alors que la version française utilise l'expression *évasion et fraude fiscales*. En date du 27 avril 2006, la Convention était en vigueur dans onze pays et trois autres pays, y compris le Canada, l'avaient signée ou ratifiée, mais ne pouvaient pas encore l'appliquer (CANADA, Agence du revenu du Canada, *Impôt sur le revenu - Nouvelles techniques*, n° 34, 27 avril 2006, pp. 19-20).

¹⁴⁶ Le Conseil de l'Europe et l'OCDE ont développé conjointement une convention en matière d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale qui fut ouverte pour signature le 25 janvier 1988, mais ne fut en vigueur que le 1^{er} avril 1995.

contribuables; elle prévoit ainsi toutes les formes possibles de coopération administrative entre les États en matière d'établissement et de recouvrement des impôts, en vue notamment de lutter contre la planification fiscale audacieuse et l'évasion fiscale¹⁴⁷.

3.4.3 Secret professionnel de l'avocat

Le Parlement reconnaît l'existence du privilège des communications entre client et avocat en matière fiscale¹⁴⁸. Les contribuables, ainsi que leurs conseillers juridiques, pourraient soulever l'application du secret professionnel face aux demandes de production de renseignements formulées par l'administration fiscale. Les tribunaux doivent juger si les renseignements exigés par l'administration fiscale concernant des planifications audacieuses sont protégés par le secret professionnel de l'avocat. Le cas échéant, les contribuables n'ont pas à les fournir à l'administration fiscale.

Le secret professionnel de l'avocat s'assimile à un droit de justice fondamentale dans tous les domaines juridiques. Il vise, entre autres, à permettre aux personnes d'exercer leurs droits, particulièrement dans des domaines complexes tels que la fiscalité¹⁴⁹, et à faciliter l'administration de la justice. Ce privilège ne sera levé que s'il s'avère nécessaire pour rendre une décision juste et que les avantages en découlant sont plus grands que le préjudice permanent qu'en subirait son titulaire¹⁵⁰. Il ne cédera le pas qu'à d'autres valeurs sociales fondamentales ou à un intérêt public impérieux, tels qu'en matière criminelle ou en matière de sécurité publique.

En matière fiscale, les tribunaux ont levé le privilège dans des cas de fraude fiscale et d'actes criminels ou illégaux. Cependant, les planifications fiscales audacieuses ne s'assimilent pas

¹⁴⁷ Voir le Préambule de la convention et le Rapport explicatif relatif à la convention.

¹⁴⁸ Article 232 LIR. En vertu de ce privilège, une personne pourrait refuser de divulguer une communication orale ou écrite au motif qu'elle relève d'une confiance professionnelle entre elle et son avocat.

¹⁴⁹ Les tribunaux pourraient notamment porter une attention plus particulière au privilège du secret professionnel de l'avocat dans des situations impliquant des relations professionnelles multidisciplinaires ou des domaines juridiques complexes comme la fiscalité : voir *Minister of National Revenue c. Welton Parent*, 2006 C.F. 67.

¹⁵⁰ Voir *R. c. McClure*, [2001] 1 R.C.S. 445, au par. 61.

nécessairement à des activités illégales ou frauduleuses. Ce privilège pourrait alors s'appliquer aux communications portant sur des planifications fiscales audacieuses¹⁵¹.

Les principes dégagés dans des décisions rendues en matière civile ou criminelle au fil des ans pourraient exercer un impact sur l'application de ce privilège dans un contexte de planifications fiscales audacieuses. Une analyse approfondie de ces principes déborde le cadre de ce travail¹⁵². Nous pouvons néanmoins en souligner quelques-uns qui soulèvent un intérêt particulier aux fins de l'étude.

Entre autres, les tribunaux ont reconnu que le privilège du secret professionnel pourrait s'appliquer à l'ensemble des communications dans l'exécution d'un mandat complexe et prolongé¹⁵³. Dans la mesure où l'élaboration d'une planification fiscale audacieuse s'assimile à un tel mandat, cette reconnaissance pourrait renforcer l'application du privilège du secret professionnel en matière de planifications fiscales audacieuses.

Par ailleurs, les tribunaux ont reconnu que le privilège du secret professionnel pourrait être levé dans des circonstances autres que criminelles, telles que dans des cas d'abus de procédures en matière civile (*abuse* ou *misuse of process*) pour réaliser un objet inapproprié (*improper purpose*)¹⁵⁴. Il reste à se demander si les tribunaux pourraient appliquer un tel raisonnement en matière de planifications audacieuses.

¹⁵¹ Voir *Fraser Milner Casgrain LLP and Gilbert Schmunk c. The Minister of National Revenue*, 2002 B.C.S.C. 1344; *Pitney Bowes of Canada Ltd. c. The Queen*, 2003 D.T.C. 5179 (C.F.).

¹⁵² Les développements dans les autres domaines, plus particulièrement en matière pénale ou criminelle, doivent être pris dans leur contexte avant de les appliquer en matière fiscale.

¹⁵³ Voir *Société d'énergie Foster Wheeler Ltée c. Société intermunicipale de gestion et d'élimination des déchets (SIGED) Inc.*, [2004] 1 R.C.S. 456. Le privilège du secret professionnel est présumé s'appliquer à l'ensemble des communications entre le client et son conseiller juridique dans le cadre d'un mandat complexe à exécution prolongée. La partie qui cherche à obtenir des renseignements devrait alors poser des questions précises et limitées sur les renseignements recherchés et non mener une expédition de pêche, afin de minimiser l'atteinte au privilège du secret professionnel.

¹⁵⁴ Voir John SOPINKA, Sidney L. LEDERMAN et Alan W. BRANT, *The Law of Evidence in Canada*, Butterworths, 1992, p. 736 et ss. (par. 14.57 et ss.).

Voir *Goldman, Sachs & Co. c. Sessions*, 2000 B.C.S.C. 157. Dans cette affaire, la partie demanderesse réclamait le paiement d'une dette que la défenderesse lui devait. La poursuite fut rejetée et la partie défenderesse

Soulignons que les tribunaux, en matière fiscale, ont refusé d'étendre le privilège du secret professionnel aux conseillers autres que les avocats, notamment les comptables. Ces conseillers pourraient devoir produire à l'administration fiscale les renseignements en leur possession relatifs à des planifications fiscales audacieuses. Conséquemment, les contribuables et les autres conseillers pourraient être portés à solliciter la participation de conseillers juridiques dès les premières démarches dans l'élaboration des planifications fiscales audacieuses.

3.5 Pénalités administratives pour informations trompeuses fournies par les contribuables et les tiers

De manière générale, le Parlement prévoit que les contribuables sont passibles d'une pénalité lorsqu'ils font un faux énoncé ou une omission dans leur déclaration de revenu ou dans une déclaration de renseignements de façon volontaire ou dans des circonstances équivalant à une faute lourde¹⁵⁵.

Sommairement, cette pénalité s'élève à 50 pour cent de l'impôt déclaré en moins en raison du faux énoncé ou de l'omission. L'administration fiscale doit justifier l'imposition de la pénalité devant les tribunaux lorsque les contribuables la contestent.

réclama des dommages et intérêts pour abus de procédure, alléguant que la demanderesse n'avait aucun motif d'intenter la poursuite et qu'elle cherchait à la forcer à conclure un règlement. À la lumière des allégations de la partie défenderesse, la cour a ordonné à la partie demanderesse de lui soumettre l'opinion juridique pour inspection : « *Accordingly, intended crimes and frauds are but instances of the application of the general principle that the privilege does not attach to communications in relation to intended unlawful conduct. In this context, "unlawful conduct" has a broader meaning than simply conduct that is prohibited by the criminal law. It includes breaches of regulatory statutes, breaches of contract, and torts and other breaches of duty. Breaches of contract and of civil duties are "unlawful" because, although they are not prohibited by any enactment, they cause injury to the legal rights of other citizens and give rise to legal remedies. They are therefore contrary to law. It follows, in my opinion, that the professional legal communications obtained to facilitate an abuse of process are not protected by solicitor client privilege. The privilege does not apply because it is no part of a solicitor's professional duties to counsel a client to misuse the court's process for improper purposes.* » (nos soulignés)

¹⁵⁵ Article 163 LIR.

À notre connaissance, cette pénalité n'a pas été imposée dans des dossiers impliquant une divergence d'interprétation de la loi sur l'application des règles anti-évitement¹⁵⁶. Il est à se demander si l'administration fiscale pourrait envisager d'appliquer cette pénalité aux contribuables participant dans les planifications fiscales les plus audacieuses. Le cas échéant, on pourrait également se demander si les contribuables pourraient se défendre en alléguant la complexité de la loi ou encore en se basant sur l'opinion d'un conseiller.

À cet égard, il est intéressant de relever que les tribunaux ont déjà pris en considération le manque d'expertise en matière fiscale d'un contribuable pour lever une pénalité¹⁵⁷. Aussi, les tribunaux ont déjà donné le bénéfice du doute aux contribuables lorsqu'ils ont agi de bonne foi selon les conseils ou les recommandations de conseillers fiscaux¹⁵⁸.

Les tiers peuvent également être assujettis à des pénalités s'ils transmettent des informations trompeuses en matière fiscale. Cet élément a déjà été abordé dans la partie des professionnels en fiscalité à la sous-section 2.2.2 a).

¹⁵⁶ Un auteur rapporte que des représentants de l'ARC ont dans le passé exprimé l'avis que cette pénalité ne devrait pas s'appliquer dans des dossiers dans lesquels l'application de la RGAÉ est incertaine en raison des différentes interprétations des faits et de la loi qui peuvent être valides. Voir Bruno J. PANTERAS, « Tax Evasion and the Charter: The Effects and Consequences of Recent Jurisprudence », *Journée d'études fiscales de 1991*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, pp. 11-32.

¹⁵⁷ Voir *Harris c. The Queen*, 2005 D.T.C. 1179 (C.C.I.).

¹⁵⁸ Voir *Julian c. La Reine* (11 mai 2005), no 2003-2947(IT) I (C.C.I.); *Pilon c. The Queen*, 2005 D.T.C. 504 (C.C.I.).

4

Pistes de solutions

Les planifications fiscales audacieuses posent toujours un défi pour l'ensemble des intervenants au Canada. La prolifération de règles spécifiques ne semble pas empêcher les contribuables et les conseillers d'élaborer de nouvelles planifications audacieuses qui se situent à l'extérieur du champ d'application de telles règles, ainsi que celui de la RGAÉ.

Force est de constater les problèmes d'application des règles anti-évitement. Au cœur de ces problèmes se trouve la démarcation entre les planifications fiscales légitimes et les planifications d'évitement fiscal. On doit constater que ces règles n'établissent pas clairement une démarcation entre ces planifications, et ce pour l'ensemble des intervenants. Les décisions rendues par la Cour suprême du Canada ont établi des principes d'application des règles anti-évitement pour mieux les délimiter, mais elles n'en ont pas résolu tous les problèmes d'application. Notons que selon ces principes, un doute sur la politique fiscale doit être interprété en faveur des contribuables. Conséquemment, des planifications fiscales audacieuses pouvant aller à l'encontre des politiques fiscales pourraient néanmoins esquiver l'application des règles anti-évitement. Soulignons que selon l'ARC, la croissance des planifications fiscales audacieuses résulte de l'interprétation libre, voire permissive des lois fiscales du Canada¹⁵⁹.

À la lumière du profil et de la gestion des risques des différents intervenants et de la portée des outils existants, l'administration fiscale canadienne pourrait élaborer des outils additionnels pour dépister les risques que posent les planifications fiscales audacieuses.

Plusieurs outils pourraient évidemment être envisagés, allant de la modification de certaines politiques fiscales à l'établissement d'autres centres d'expertise en matière d'évitement fiscal.

¹⁵⁹ CANADA, Agence des douanes et du revenu du Canada, *Rapport annuel de l'ADRC au Parlement 2004-2005*, p. 18.

Pour les fins de l'étude, nous nous attardons aux outils qui pourraient, dans un premier temps, définir plus clairement les paramètres qui délimitent les planifications fiscales légitimes et les planifications d'évitement fiscal et, dans un deuxième temps, permettre à l'administration fiscale d'identifier plus rapidement les nouvelles planifications fiscales audacieuses mises en place.

4.1 Rédaction d'un préambule énonçant les objets de la loi

Pour dissiper les doutes sur les politiques fiscales poursuivies, le Parlement pourrait rédiger un préambule expliquant ses politiques fiscales afin de mieux définir l'objet de la loi. Selon la *Loi d'interprétation*, le préambule d'une loi en fait partie et sert à en expliquer l'objet et la portée¹⁶⁰. Un préambule exprimant les politiques fiscales de façon claire pourrait contribuer à mieux déterminer ce que constitue un abus de la loi¹⁶¹.

4.2 Politique fiscale cohérente

En sus du préambule, les règles fiscales devraient être rédigées de façon à exprimer une politique fiscale de façon cohérente. À cet égard, une définition uniforme des concepts fiscaux pourrait contribuer à dissiper les doutes sur l'existence de différences véritables dans l'objet des politiques fiscales. À titre d'illustration, le concept de coût d'un bien pourrait être défini par le montant à risque de son acquéreur pour les fins de la loi lue dans son ensemble. Au besoin, un concept fondamental pourrait être défini différemment dans une règle spécifique pour réaliser une politique fiscale particulière, sans pour autant compromettre la réalisation de la politique générale. Une rédaction uniforme contribuerait à mieux cerner l'objet de la loi.

4.3 Préciser la portée des règles anti-évitement

Par ailleurs, le Parlement pourrait modifier les règles spécifiques et la RGAÉ afin de préciser leur portée. Ces règles pourraient, entre autres, prévoir des critères permettant de délimiter de

¹⁶⁰ *Loi d'interprétation*, L.R.C., 1985, ch. I-21, art. 13.

¹⁶¹ Pierre-André CÔTÉ, *Interprétation des lois*, 3^e éd., Montréal, Thémis, 1999, pp. 73-75. Une controverse subsiste non pas quant à la pertinence du préambule mais quant au poids que l'on doit y accorder dans les circonstances.

façon plus objective dans quelle mesure une planification est jugée abusive ou non. À titre d'exemple, la loi pourrait introduire un critère de réalité économique (*economic substance test*).

De tels critères pourraient rendre le régime fiscal plus cohérent. Ils permettraient d'atteindre un meilleur équilibre entre la prévisibilité dans l'application des lois et l'équité du régime fiscal. En ce sens, ils contribueraient à mieux délimiter la zone à risque pour les planifications fiscales audacieuses. Néanmoins, la démarcation entre une planification fiscale acceptable et abusive impliquera toujours l'exercice d'un jugement.

4.4 Détermination d'un seuil de probabilité

Malgré l'introduction de critères prévus à la sous-section c) qui précède, il subsistera généralement une zone grise qui impliquera l'exercice d'un jugement lorsque vient le temps d'appliquer de tels critères à une planification. Pour assister les contribuables et les conseillers, l'administration fiscale pourrait, à cette fin, établir un seuil de probabilité (chance raisonnable de succès) qu'une planification devrait atteindre. L'échec d'un tel test signifierait qu'une planification fiscale audacieuse risque d'être assimilée à une planification abusive. Ce seuil pourrait soit être fourni à titre indicatif, soit faire l'objet de normes contraignantes pour les contribuables et leurs conseillers.

Par souci d'équité envers l'ensemble des contribuables, le Parlement pourrait obliger les contribuables à prouver que leurs planifications fiscales audacieuses respectent la loi. L'autocotisation n'implique pas le privilège pour chaque contribuable de définir la politique fiscale. Il appartient alors aux contribuables faisant preuve d'audace d'assumer pleinement leurs risques. En contrepartie, l'administration fiscale devrait énoncer précisément la politique fiscale à l'appui de tout avis de cotisation relatif aux planifications fiscales audacieuses.

4.5 Renseignements additionnels et secret professionnel

Au cours des dernières années, l'ARC a développé divers outils visant à recueillir des renseignements sur les opérations des contribuables, afin de s'assurer qu'ils se conforment au régime fiscal canadien. L'administration fiscale pourrait exiger des contribuables, des conseillers ou de toute autre catégorie de personnes qu'ils fournissent davantage de renseignements en matière de planifications fiscales audacieuses. À l'instar des abris fiscaux, elle pourrait prescrire l'obligation de divulguer des renseignements précis concernant des planifications fiscales audacieuses ciblées. L'administration fiscale pourrait se trouver en meilleure position pour protéger l'intégrité du régime fiscal lorsque les circonstances le justifient.

L'accessibilité des renseignements en matière de planifications fiscales audacieuses est cependant subordonnée au privilège du secret professionnel de l'avocat. L'administration fiscale ne pourrait alors consulter tous les documents qu'elle considère pertinents afin de justifier l'application des règles anti-évitement. Sans les renseignements pertinents, elle pourrait difficilement convaincre un tribunal que les règles anti-évitement pertinentes doivent s'appliquer à une planification fiscale audacieuse.

Selon la direction future de la jurisprudence en matière de secret professionnel, nous pouvons nous demander si les tribunaux pourraient considérer que les principes d'équité et d'intégrité du régime fiscal s'assimilent à des valeurs sociales fondamentales ou à un intérêt public impérieux, et lever le privilège lorsqu'une planification fiscale audacieuse porterait atteinte au régime de manière abusive. Encore ici, le problème de circonscrire ce qui est abusif reste entier.

4.6 Pénalités en matière d'évitement fiscal

Face aux problèmes liés à l'interprétation d'une politique fiscale ou à l'accès aux renseignements pertinents, on peut penser que le Parlement pourrait évaluer l'opportunité d'imposer des pénalités en matière d'évitement fiscal pour accroître les risques pour les contribuables et les conseillers qui mettent en place des planifications fiscales audacieuses.

4.7 Pénalités administratives imposées aux tiers

La mise en place d'un système de pénalités mieux structuré, plus équitable, facile à comprendre permettrait vraisemblablement de réduire la popularité des planifications fiscales audacieuses¹⁶².

Dans la recherche de pistes de solution, il s'avère pertinent d'observer les outils que nos partenaires commerciaux ont pu développer en matière de planifications fiscales audacieuses. L'expérience vécue dans ces juridictions pourrait notamment aider le Canada à développer des outils qui permettrait de concilier les divers objectifs que le régime fiscal canadien cherche à réaliser. À cette fin, nous nous attarderons dans la seconde partie de cette étude à analyser certains outils développés en Australie, aux États-Unis et au Royaume-Uni, ainsi que par l'Union européenne, pour faire face aux risques que posent les planifications fiscales audacieuses.

¹⁶² Frank J. GOULD, « Giving Tax Advice – Some Ethical Professional and Legal Considerations », *Tax Notes*, octobre 2002, p. 523.

5

Conclusion

Dans son Résumé du Plan d'entreprise 2005-2006 à 2007-2008, l'ARC indiquait : « Aucune administration du revenu n'a les ressources nécessaires pour s'attaquer, de façon exhaustive, à chaque secteur de risque. Au cours de la prochaine décennie, notre succès dépendra de l'identification des plus grands risques sur l'ensemble de nos activités de programme¹⁶³. »

L'évitement fiscal est un problème d'envergure nationale et internationale. Probablement peu d'administrations fiscales peuvent se targuer d'y échapper. Son impact sur l'assiette fiscale des administrations gouvernementales est considérable. Il est donc permis de penser que la lutte contre l'évitement fiscal et contre l'évasion fiscale, bien que cette dernière ne fasse pas l'objet de cette étude, feront parties des plus grands défis, et par le fait même, des plus grands risques pour les administrations fiscales pour la prochaine décennie.

Dans cette première partie de notre étude sur les planifications fiscales audacieuses et les risques inhérents, nous avons tenté de faire ressortir les grandes lignes de la situation canadienne en ce qui concerne de telles planifications et ce, pour chacun des intervenants concernés, c'est-à-dire les contribuables, les professionnels en fiscalité et l'administration fiscale. Nous avons pu constater que les risques et les motivations de chacun à l'égard des planifications fiscales audacieuses sont différents. D'une part, il y a les contribuables et les professionnels en fiscalité qui fonctionnent en mode « action », alors que d'autre part, il y a l'administration fiscale qui fonctionne généralement en mode « réaction », ne pouvant détecter à l'avance tous les stratagèmes élaborés par les contribuables et (ou) leurs conseillers fiscaux. Pour l'administration fiscale, gardienne de l'assiette fiscale des contribuables canadiens, le défi que représentent les planifications fiscales audacieuses en est un de taille.

¹⁶³ *Supra*, note 29, p. 16.

Bien que le but de cette étude est de vérifier si le Canada aurait avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux (c.-à-d. les États-Unis, le Royaume-Uni et l'Australie, ainsi que l'Union européenne), nous devons avant tout, dans cette première partie de l'étude, faire un survol des principaux outils qui ont été mis en place ici au Canada par l'administration fiscale pour délimiter ce genre de planifications fiscales et de comprendre dans quel contexte ils l'ont été avant d'examiner les outils développés ailleurs à cet égard et de déterminer la pertinence de les transposer ici au Canada.

Par conséquent, dans la deuxième partie de cette étude, nous examinerons les outils que les partenaires commerciaux que nous avons retenus ont développés pour faire face aux risques que posent les planifications fiscales audacieuses. Nous observerons également certains outils internationaux développés au cours des dernières années et nous évaluerons dans quelle mesure le Canada pourrait en tirer profit. Après avoir mis en contexte l'apparition de ces outils développés ailleurs, nous tenterons d'en évaluer les avantages et inconvénients, et de déterminer dans quelle mesure une transposition de ces outils au contexte canadien serait pertinente et souhaitable.

Cette deuxième partie de l'étude nous permettra sans doute d'ajouter de nouvelles pistes de solutions à la série déjà soulevées à la section 4 de cette première partie.

Annexe 1

Survol de certains rapports annuels du vérificateur général du Canada pertinents pour cette étude

Date	Chapitre	Observations
1992	Chapitre 2 Autres observations de vérification	<p>En 1990, les corporations canadiennes avaient investi 92 milliards de dollars (42 milliards en prêts et 50 milliards en fonds propres) dans des sociétés non résidentes avec lesquelles elles ne traitaient pas sans lien de dépendance, pour en recevoir approximativement 4,2 milliards de dollars en dividendes.</p> <p>Le vérificateur général soulignait l'importance de raffermir certaines règles fiscales, constatant que les contribuables s'en servaient pour transférer au Canada des pertes de filiales étrangères ainsi que pour transférer à l'étranger le revenu de sociétés canadiennes ou le convertir en revenu exonéré.</p>
Mai 1996	Chapitre 11 La lutte contre l'évitement de l'impôt sur le revenu	<p>Malgré que le coût de l'évitement de l'impôt sur le revenu ne soit pas connu, le ministère du Revenu s'attendait à ce que le programme d'évitement fiscal entraîne, en 1995-1996, l'établissement de 365 millions de dollars de nouvelles cotisations.</p> <p>Le vérificateur note que les contribuables cherchent de plus en plus à savoir comment soustraire leurs revenus à l'impôt canadien en les dirigeant vers un paradis fiscal.</p> <p>Les grandes entreprises, particulièrement celles effectuant de nombreuses opérations tant nationales qu'internationales, ont souvent l'occasion de participer à des stratagèmes d'évitement fiscal, et elles ont les ressources nécessaires pour le faire. Parmi les stratagèmes, le rapport souligne les suivants :</p> <ul style="list-style-type: none">• emprunt en devise faible;• prime d'émission sur un titre d'emprunt; et• échange de créances. <p>Le rapport souligne également que des stratagèmes d'évitement fiscal impliquant des sociétés d'exploration en commun dans les secteurs gaziers et pétroliers permettent de transférer des pertes de 826 millions de dollars.</p> <p>Le rapport précise également que le ministère du Revenu a vérifié</p>

		<p>environ 325 abris fiscaux sur une période de deux ans et a jugé que la plupart étaient abusifs. De plus, en 1995-1996, le ministère a étendu ses vérifications, lesquelles ont mené à des cotisations supplémentaires d'impôt de 161 millions de dollars. Parmi les principales activités financées par les abris fiscaux se trouvent les productions cinématographiques, le développement de logiciels et la construction d'immeubles.</p>
Novembre 1996	<p>Chapitre 37</p> <p>L'application de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i> aux grandes sociétés</p>	<p>Au cours des dernières années, les marchés financiers ont créé de nombreux instruments qui permettent de tirer parti de différentes dispositions fiscales, et cela parfois d'une façon étrangère à l'intention du législateur.</p> <p>Aussi, les gouvernements doivent s'assurer que les multinationales paient leur juste part d'impôt relativement aux opérations effectuées au pays. Ces entreprises peuvent planifier leurs affaires afin de réduire leur impôt mondial selon les différents genres et taux d'impôt qui s'appliquent dans divers pays.</p> <p>Par ailleurs, les vérificateurs de Revenu Canada connaissent les risques liés aux prix de transfert, mais leur vérification exige beaucoup de temps et de ressources, de sorte que les dossiers de prix de transfert ne sont pas aussi nombreux qu'espérés.</p>
1998	<p>Chapitre 24</p> <p>Direction de l'impôt international : la gestion des ressources humaines</p>	<p>Pour 1996-1997, les programmes d'impôt international de Revenu Canada ont recouvré 630 millions de dollars.</p> <p>La complexité du travail de la Direction de l'impôt international se manifeste à l'égard des secteurs suivants : les prix de transfert, le commerce électronique, les non-résidents exploitant une entreprise au Canada ou aliénant des biens canadiens imposables, les entreprises internationales et les opérations entre entités apparentées, les paradis fiscaux et la concurrence nuisible en matière fiscale, les mécanismes internationaux de financement et les conventions fiscales internationales.</p> <p>La Direction de l'impôt international a mené des démarches pour minimiser les risques d'érosion de l'assiette fiscale, notamment par le renforcement de la législation relative aux prix de transfert, aux sociétés étrangères affiliées et à la disposition de biens canadiens imposables et l'échange d'information en matière de prix de transfert et de paradis fiscaux.</p>
2001	<p>Chapitre 7</p> <p>L'administration de l'impôt international : les non-résidents</p>	<p>Le vérificateur note que l'Agence a découvert un certain nombre de stratagèmes conçus pour permettre à des non-résidents d'exploiter la convention fiscale Canada-Barbade, laquelle permet au résident de la Barbade de demander une exemption de l'impôt du Canada sur des gains en capital qui seraient autrement assujettis à l'impôt canadien.</p> <p>L'ARC a repéré 53 exemples d'un stratagème de transfert de gain en</p>

	assujettis à l'impôt sur le revenu du Canada	capital non réalisé impliquant une fiducie établie en faveur du conjoint, représentant ainsi le transfert de gains en capital du Canada à la Barbade pour plus de 800 millions de dollars.
Décembre 2002	Chapitre 4 L'imposition des opérations internationales des résidents du Canada	<p>Le rapport souligne que les données déclarées par les contribuables révèlent une augmentation considérable au cours des dernières années des placements des Canadiens dans des sociétés étrangères liées et de la valeur des échanges transfrontaliers au sein d'un groupe de sociétés.</p> <p>De 1996 à 2000, le montant que les sociétés résidant au Canada ont prêté à des sociétés étrangères affiliées ou qu'elles ont investi dans de telles sociétés est passé de 200 milliards de dollars à plus de 450 milliards de dollars. Quelques informations à ce sujet :</p> <ul style="list-style-type: none">• Les 50 plus grandes sociétés du Canada ont plus de 1 300 sociétés étrangères affiliées, fiducies et sociétés de personnes dispersées dans le monde.• La valeur des échanges de produits et services à l'intérieur de ces groupes s'est élevée à plus de 250 milliards de dollars en 2000.• La valeur des dividendes et des intérêts reçus au Canada des placements dans ces entités s'élevait à plus de 3 milliards de dollars.• Au cours de la décennie 1990, le commerce extérieur canadien est passé de 50 % à 80 % du produit intérieur brut.• Plus de 50 % du commerce international du Canada se fait entre des parties liées. <p>Pour l'exercice 2000-2001, les vérificateurs de la Direction de l'impôt international de l'ARC ont mené à terme 1 430 cas et établi des nouvelles cotisations pour approximativement 778 millions de dollars en impôts supplémentaires – plus de 350 cas concernaient les opérations internationales de grandes sociétés pour des nouvelles cotisations s'élevant à plus de 300 millions de dollars.</p> <p>Depuis 1999, l'Agence mène un projet de vérification du revenu des contribuables qui font affaire avec des fiducies étrangères et estime que de nouvelles cotisations pouvaient être émises pour 400 millions de dollars.</p>
Décembre 2002	Chapitre 11 Autres observations de vérification	<p>Le rapport souligne que les multinationales peuvent avoir différents motifs pour exploiter les règles de déductibilité des intérêts malgré les modifications apportées.</p> <p>Le rapport souligne également que les modifications apportées aux règles des dividendes exonérés d'impôt versés par des sociétés étrangères affiliées n'ont pas résolu le problème des planifications les exploitant. Le rapport souligne que les paradis fiscaux continuent d'attirer les capitaux canadiens malgré les modifications apportées en 1995. Quelques informations à ce sujet :</p>

		<ul style="list-style-type: none">• Selon Statistique Canada, la valeur des investissements directs effectués par des canadiens à la Barbade a passé de 628 millions de dollars en 1988 à 23,3 milliards de dollars en 2001 – soit une augmentation de plus de 3 600 %.• Selon les données fournies par l'ARC, en 2002 les sociétés canadiennes ont reçu 1,5 milliard de dollars en dividendes de sociétés situées à la Barbade, comparativement à 400 millions de dollars en 1990.• L'ARC a recensé 3 500 sociétés d'affaires internationales exerçant leurs activités à la Barbade et dans le cas de 1 700 d'entre elles, des canadiens siégeaient sur le conseil d'administration. <p>De plus, les modifications apportées en 1995 aux règles sur les dividendes imposables provenant de sociétés étrangères affiliées n'empêchent pas les contribuables de rapatrier des fonds au Canada en franchise d'impôt autrement que par le versement de dividendes.</p> <p>Le rapport souligne que les règles qui concernent le revenu étranger accumulé tiré de biens continuent d'être exploitées de façon abusive même après que des modifications aient été apportées, risquant ainsi de mettre en péril les recettes fiscales.</p>
--	--	---

Bibliographie

Législation et réglementation

Lois du Canada

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

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63.

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

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

Loi n^o 2 d'exécution du budget de 2004, L.C. 2005, c. 19.

Loi des États-Unis

Sarbanes-Oxley Act of 2002.

Loi du Québec

Code des professions, L.R.Q., c.C-26.

Règlements du Québec

Code de déontologie des avocats, R.R.Q., 1981, c. B-1, r. 1.

Code de déontologie des comptables agréés, R.R.Q., 1981, c. C-48, r. 2.

Jurisprudence

Evans c. La Reine, 2005 C.C.I. 684.

*Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents :
Le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux?*

Le contexte canadien

Fraser Milner Casgrain LLP and Gilbert Schmunk c. Minister of National Revenue, 2002 B.C.S.C. 1344.

Fraser Milner Casgrain LLP c. Minister of National Revenue, 2002 D.T.C. 7310.

Glaxo SmithKline Inc. c. La Reine, 2003 D.T.C. 5318 (C.C.I.).

Goldman, Sachs & Co. c. Sessions, 2000 B.C.S.C. 157.

Harris c. The Queen, 2005 D.T.C. 1179 (C.C.I.).

Hypothèques Trustco Canada c. Canada, 2005 C.S.C. 54.

IRC v. Duke of Westminster (1936) 19 TC 490.

Julian c. La Reine (11 mai 2005), no 2003-2947(IT) I (C.C.I.).

Lipson c. La Reine, 2006 C.C.I. 148.

Mathew c. Canada, 2005 C.S.C. 55.

Minister of National Revenue c. Welton Parent, 2006 C.F. 67.

Pilon c. The Queen, 2005 D.T.C. 504 (C.C.I.).

Pitney Bowes of Canada Ltd. c. The Queen, 2003 D.T.C. 5179 (C.F. 1^{ère} instance).

R. c. McClure, [2001] 1 R.C.S. 445.

Redemeer Foundation c. Minister of National Revenue, 2005 D.T.C. 5617 (C.F.).

Saipem Luxembourg S.V. c. Canada Customs and Revenue Agency, 2005 D.T.C. 5348 (C.A.F.).

Société d'énergie Foster Wheeler Itée c. Société intermunicipale de gestion et d'élimination des déchets (SIGED) Inc., [2004] 1 R.C.S. 456.

Univar Canada c. The Queen, 2005 C.C.I. 723.

XCo Investments Ltd. c. The Queen, 2005 C.C.I. 655.

Doctrine

Monographies

BRAITHWAITE, J., *Markets in Vice, Markets in Virtue*, USA, Oxford University Press, 2005.

CÔTÉ, P.-A., *Interprétation des lois*, 3^e éd., Montréal, Thémis, 1999.

*Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents :
Le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux?*

Le contexte canadien

HASSELDINE, J., HITE, P., AL-KHOURY, A., JAMES, S., TOMS, S. et TOUMI-MEJIA, M., « Tax Practitioners and Tax Compliance », dans Lymer A. et Salter D. (éd.), *Contemporary Issues in Taxation Research*, 2003.

SOPINKA, J., LEDERMAN, S. L., et BRANT, A. W., *The Law of Evidence in Canada*, Butterworths, 1992.

THURONYI, V. et VANISTENDAEL, F., *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, volume 1, Chapter 5: Regulations of Tax Professionals, 1996.

Publications gouvernementales

CANADA, Agence du revenu du Canada, Circulaire d'information 01-1, « Pénalités administratives imposées à des tiers », 18 septembre 2001.

CANADA, Agence du revenu du Canada, Communiqué, « Lancement de l'initiative Alerte à l'intention des contribuables par le ministre du Revenu, John McCallum », 14 novembre 2005.

CANADA, Agence du revenu du Canada, Communiqué, « Le Canada signe une convention internationale en matière fiscale », 29 avril 2004.

CANADA, Agence du revenu du Canada, *Déclaration de collaboration relative aux planifications fiscales frauduleuses*, 15 mars 2004.

CANADA, Agence du revenu du Canada, Document d'information, « Centres d'expertise de la planification fiscale internationale abusive », août 2005.

CANADA, Agence du revenu du Canada, *Impôt sur le revenu - Nouvelles techniques*, n° 34, 27 avril 2006.

CANADA, Agence du revenu du Canada, *Orientations futures*, avril 2001.

CANADA, Agence du revenu du Canada, *Orientations futures pour l'Agence des douanes et du revenu du Canada – Les grandes sociétés*, RC 4312.

CANADA, Agence des douanes et du revenu du Canada, *Rapport annuel de l'ADRC au Parlement 2003-2004*.

CANADA, Agence des douanes et du revenu du Canada, *Rapport annuel de l'ADRC au Parlement 2004-2005*.

CANADA, Agence du revenu du Canada, *Résumé du Plan d'entreprise 2005-2006 à 2007-2008*.

CANADA, Commission royale d'enquête sur la fiscalité, *Imposition du revenu : première partie – Les particuliers et la famille*, Tome 3, 1966.

Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents :

Le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux?

Le contexte canadien

CANADA, ministère des Affaires étrangères et du Commerce international, *Sixième rapport annuel sur le commerce international du Canada*, Le point sur le commerce en 2005, chapitre 5, avril 2005.

CANADA, ministère des Finances, *Le plan budgétaire de 2004*, 23 mars 2004.

CANADA, ministère des Finances, *Le plan budgétaire de 2005*, 23 février 2005.

CANADA, Rapport du vérificateur général du Canada, chapitre 1, « Questions d'une importance et d'un intérêt particuliers » et chapitre 4, « Les dépenses fiscales », 1986.

CANADA, Rapport du vérificateur général du Canada, chapitre 11, « Revenu Canada : La lutte contre l'évitement de l'impôt sur le revenu », mai 1996.

CANADA, Rapport du vérificateur général du Canada à la Chambre des communes et aux ministres des Finances et du Revenu, « Examen de l'obligation de déclarer des biens étrangers déterminés prévue par l'article 233.3 de la Loi de l'impôt sur le revenu », juin 1998.

CANADA, Rapport du vérificateur général du Canada, chapitre 24, « Revenu Canada - Direction de l'impôt international : la gestion des ressources humaines », décembre 1998.

CANADA, Rapport de la vérificatrice générale du Canada, chapitre 7, « Agence des douanes et du revenu du Canada – L'administration de l'impôt international : les non-résidents assujettis à l'impôt sur le revenu du Canada », 2001.

CANADA, Rapport de la vérificatrice générale du Canada, chapitre 4, « Agence des douanes et du revenu du Canada – L'imposition des opérations internationales des résidents du Canada » et chapitre 11, « Autres observations de vérification », décembre 2002.

CANADA, Rapport de la vérificatrice générale du Canada, chapitre 6, « Agence du revenu du Canada – Le règlement des différends et l'incitation aux divulgations volontaires », novembre 2004.

CANADA, Rapport de la vérificatrice générale du Canada, chapitre 3, « Agence du revenu du Canada – La vérification des déclarations de revenus des particuliers et des fiducies », novembre 2005.

CANADA, Statistique Canada, François Lavoie, « L'investissement direct canadien dans les centres financiers offshore », mars 2005.

CANADA, Statistique Canada, *Tableau CANSIM 376-0051*, mai 2005.

Périodiques, congrès, colloques et revues

AUGER, F., « Droits et obligations du contribuable et de ses représentants et usage et impact des questionnaires rédigés par les autorités fiscales », *Colloque 145 : Techniques de vérification et d'enquête*, Montréal, Association de planification financière et fiscale, 2004.

BOYLE, P. et autres, « The GAAR Committee: Myth and Reality », *2002 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, pp. 10:1-10:20.

BRAITHWAITE, V., « Perceptions of Who's Not Paying Their Fair Share », (2003), vol. 38, n° 3 *Australian Journal of Social Issues*, pp. 335-362.

BYRNES, N., et LAVELLE, L., « The Corporate Tax Game: How Blue-chip Companies are Paying Less and Less of the Nation's Tax Bill », *Business Week*, Special Report, 31 mars 2003.

CAPLIN, M., « The Tax Lawyer's Role in the Way the American Tax System Work », *Tax Notes*, 7 février 2005.

COOK, S., et GILL, T., « Potential Civil And Criminal Liability of Promoting Tax Avoidance Products », *2005 Prairie Provinces Conference*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, pp. 19:1-19:36.

GOULD, F. J., « Enron and the Boundaries of Aggressive Tax Advice », vol. 82, Issue 7, *Taxes*, Chicago, juillet 2004.

GOULD, F. J., « Giving Tax Advice – Some Ethical Professional and Legal Considerations », *Tax Notes*, octobre 2002.

HOULDER, V., « The Tax Avoidance Story as a Morality Tale: Corporate Social Responsibility: Does the Duty to Pay Taxes Rank with Social and Environmental Obligations? », *Financial Times*, London, novembre 2004.

JOULFAIAN, D., « Corporate Income Tax Evasion and Managerial Preferences », vol. 82, n° 4, *Review of Economics and Statistics*, novembre 2000, pp. 698-701.

KARLINSKY, S., BURTON, H. et BLANTHORNE, C., « Perceptions of Tax Evasion as a Crime », (2004), vol. 2, n° 2, *eJournal of Tax Research*, pp. 226-240.

KELLOUGH, H. J., « Information Requirements and Privilege Under the Act », *2003 British Columbia Conference*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, pp. 2:1-2:23.

KELLOUGH, H. J., « Tax Avoidance: 1945-1995 », (1995), vol. 43, n° 5, *Revue fiscale canadienne* 1819.

LAWRENCE, G., « CRA Round Table: Joint International Tax Shelter Information Centre (JITSIC) », *2005 Prairie Provinces Conference*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales.

OWENS, J., « The Interface of Tax and Good Corporate Governance », *37 Tax Notes International*, 28 février 2005.

PANTERAS, B. J., « Tax Evasion and the Charter: The Effects and Consequences of Recent Jurisprudence », *Journée d'études fiscales 1991*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales.

*Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents :
Le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux?*

Le contexte canadien

PRAULINS, M., et MCCART, J., « Transfer-Pricing Audits: Emerging Issues », *2003 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, pp. 13:1-13.

PROVENZANO, L. J., et MAPA, S., « La planification fiscale abusive et l'ARC », (2006), vol. 14, n° 2, *Faits saillants en fiscalité canadienne 1*.

SAKURAI, Y., et BRAITHWAITE, V., « Taxpayers' Perceptions of Practitioners: Finding One Who is Effective and Does the Right Thing? », (2003), *46 Journal of Business Ethics*, pp. 375-387.

SZYC, W., « Tax Avoidance Matters », 27 juin 2000, vol. 8, n° 6, *Canadian Tax Highlights*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales.

TANZI, V. et SHOME, P., « A Primer on Tax Evasion », (1994), vol. 48, n° 6/7, *Bulletin for international fiscal documentation*, pp. 328-337.

TURGLER, B. et MURPHY, K., « Tax Morale in Australia: What Factors Shape It and Has It Changed Over Time? », (2004), vol. 7, *Journal of Australian Taxation*, pp. 298-335.

Autres

ASSOCIATION DU BARREAU CANADIEN, *Code de déontologie*.

BENSON, L'honorable E.J., *Propositions de réforme fiscale*, 1969.

BRAITHWAITE, J., « Through the Eyes of the Advisers: A Fresh Look at High Wealth Individuals », *Working Paper No 21*, Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences, Australian National University, Canberra, septembre 2001.

FELD, L. P., et FREY, B. S., « Illegal, Fattening or What? How Deterrence and Responsive Regulation Shape Tax Morale », août 2004.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, Exposure Draft, « Proposed Interpretation - Accounting for Uncertain Tax Positions: An Interpretation of FASB Statement No. 109 », 14 juillet 2005.

HENDERSON GLOBAL INVESTORS, « Tax, risk and corporate governance: Findings from a Survey of the FTSE350 », février 2005.

INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *Code de déontologie*.

INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, Conseil des normes comptables, Résumé des décisions, « Positions fiscales faisant l'objet d'une incertitude », 4 janvier 2006.

KPMG GLOBAL SUSTAINABILITY SERVICES, « KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2005 », KPMG/Universiteit van Amsterdam.

KPMG INTERNATIONAL, « Tax in the Boardroom », Discussion Paper, 2005.

Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents :

Le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux?

Le contexte canadien

MCINTYRE, R. S. et NGUYEN, T.D.C., « Corporate Income Taxes in the Bush Years », Joint Project of Citizens for Tax Justice and the Institute on Taxation and Economic Policy, septembre 2004.

MCINTYRE, R. S., « Tax Cheats and Their Enablers », *Economic Policy Institute Tax Enforcement Forum*, Citizens for Tax Justice, 12 avril 2005.

MURPHY, K., et SAKURAI, Y., « Aggressive Tax Planning: Differentiating Those Playing the Game From Those Who Don't », *Working Paper No 25*, Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences, Australian National University, Canberra, octobre 2001.

NICOLAISEN, D. T., « Speech by SEC staff: Remarks at the Tax Council Institute Conference on The Corporate Tax Practice: Responding to the New Challenges of a Changing Landscape », Washington, D.C., 11 février 2004.

PRICEWATERHOUSECOOPERS, « Tax Risk Management », 2004.

SAKURAI, Y., et BRAITHWAITE, V., « Taxpayers' Perceptions of the Ideal Tax Advisers: Playing Safe or Saving Dollars? », *Working Paper No 5*, Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences, Australian National University, Canberra, mai 2001.

SLEMROD, J., et CROCKER, K. J., « Corporate Tax Evasion with Agency Costs », *Working Paper 2004-7*, Office of Tax Policy Research, University of Michigan Business School, juin 2004.

SLEMROD, J., « The Economics of Corporate Tax Selfishness », *Working Paper 2004-8*, Office of Tax Policy Research, University of Michigan Business School, septembre 2004.

« 2005 CRA Round Table », 57^{ème} conférence annuelle, Vancouver, Association canadienne d'études fiscales, septembre 2005.