Vol. 34, nº 1 - 2014

Revue
de planification fiscale et financière

- Payer sa juste part d'impôt : le cas des sociétés canadiennes
  Suzanne Landry et *Manon Deslandes* 7
- *Stare decisis!* (Que la décision demeure!)
  Chantal Jacquier 37
- Notion d'opération, perspective d'évaluation et de planification fiscale à la suite de l'arrêt *MacKay* de la Cour d'appel fédérale
  Simon Lemieux 95
- Effet des libertés de circulation sur la souveraineté fiscale des États membres de l'Union européenne et sur celle des provinces canadiennes – Comparaison
  Jessica Di Maria 139

apff association de planification fiscale et financière

Revue
de planification fiscale et financière

Cette publication doit être citée : (2014), vol. 34, n° 1
Revue de planification fiscale et financière

Les opinions exprimées dans cette publication sont propres aux auteurs des articles. L'exactitude des citations et des références relève de la responsabilité des auteurs.

Veuillez adresser toute correspondance à :

APFF
1100, boul. René-Lévesque Ouest, bureau 660
Montréal (Québec) H3B 4N4
Téléphone : (514) 866-2733 – (sans frais) 1 877 866-2733
Télécopieur : (514) 866-0113 – (sans frais) 1 877 866-0113
Courriel : apff@apff.org – Site Internet : www.apff.org

© 2014, Association de planification fiscale et financière
Tous droits réservés. La reproduction ou transmission, sous quelque forme ou par quelque moyen (électronique ou mécanique, y compris la photocopie, l'enregistrement ou l'introduction dans tout système informatique ou de recherche documentaire) actuellement connu ou non encore inventé, de toute partie de la présente publication, faite sans le consentement écrit de l'éditeur est interdite sauf dans le cas où quelqu'un désire citer de courts extraits. Dans ce dernier cas, mention doit absolument être faite et de l'auteur et de la revue comme source de référence.

ISSN 1924-9837
Dépôt légal, 1er trimestre 2014
Bibliothèque nationale du Québec
Bibliothèque nationale du Canada

Courrier de la 2e classe, enregistrement n° 40065217

COMITÉ DE LA REVUE

PRÉSIDENTE :

Chantal Jacquier, avocate, LL. M.

COORDONNATRICE :

Diane Gagnon, avocate
Directrice de l'édition
APFF

MEMBRES :

Marie-Pierre Allard, avocate, M. Fisc.
Professeure titulaire
Faculté d'administration
Université de Sherbrooke

Kathleen Comeau, M. Fisc.
Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.

Christiane Maurice, avocate, LL.M. fisc.
Richter s.e.n.c.r.l.

Michel Ostiguy, avocat, LL. B., M. Fisc.

Dave Santerre, CPA, CA, LL.M. fisc.
PwC

Hugo Tremblay, CPA, CA
KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Julie Hélène Tremblay, avocate, M. Fisc.
Dufour, Charbonneau, Brunet & Associés inc.,
Comptables professionnels agréés

Jean-Pierre Vidal, CPA, CA, Ph. D.
Professeur agrégé
HEC Montréal

MEMBRE D'OFFICE :

Maurice Mongrain, avocat
Président-directeur général
APFF

POLITIQUE ÉDITORIALE

La *Revue* est généralement publiée quatre fois par année et est distribuée à tous les membres de l'APFF. Elle présente des textes qui contribuent à l'avancement des connaissances et à l'amélioration des compétences en matière fiscale et financière. Ses lecteurs sont des experts chevronnés : avocats, notaires, experts-comptables, économistes et autres professionnels.

Les textes soumis pour une éventuelle publication dans la *Revue* ne doivent pas avoir été publiés ailleurs ni être soumis à un autre éditeur, sauf exception et selon entente entre l'APFF et un autre éditeur. Ils doivent être non seulement inédits mais aussi d'une grande rigueur. Ils sont soumis à titre gracieux au bénéfice de l'APFF. Tout texte soumis doit être rédigé en français. Il ne doit normalement pas dépasser 17 500 mots (environ 35 pages). Il est recommandé de suivre le guide de présentation des textes de l'APFF.

Les textes soumis font l'objet d'une double lecture à l'aveugle; l'identité de l'auteur n'est pas connue des réviseurs au moment de l'évaluation. Bien que certains réviseurs *ad hoc* puissent aussi être consultés, les réviseurs sont généralement choisis parmi les membres du comité de la *Revue*.

Un texte soumis pour une éventuelle publication dans la *Revue* peut être :

1) accepté d'emblée;
2) accepté après que l'auteur eut apporté les modifications requises par le président du comité, sur l'avis des réviseurs;
3) refusé.

L'auteur dont le texte est accepté pour publication doit soumettre un résumé de 200 à 300 mots en français et en anglais (précis/*abstract*).

Les textes acceptés sont ensuite revus et corrigés par le service d'édition de l'APFF conformément aux normes de présentation de l'APFF pour leur publication dans la *Revue*.

Toute personne intéressée à publier dans la *Revue de planification fiscale et financière* est invitée à soumettre un texte à l'APFF et à communiquer à cet effet avec M^{e} Diane Gagnon, directrice de l'édition et coordonnatrice du comité de la *Revue*, par téléphone au 514 866-2733 (poste 209) ou sans frais au 1 877 866-2733 (poste 209), ou à l'adresse électronique suivante : gagnond@apff.org.

SOMMAIRE

Vol. 34, n° 1 ● 2014

- **Payer sa juste part d'impôt : le cas des sociétés canadiennes**
  Suzanne Landry et *Manon Deslandes* 7

- ***Stare decisis!* (Que la décision demeure!)**
  Chantal Jacquier 37

- **Notion d'opération, perspective d'évaluation et de planification fiscale à la suite de l'arrêt *MacKay* de la Cour d'appel fédérale**
  Simon Lemieux 95

- **Effet des libertés de circulation sur la souveraineté fiscale des États membres de l'Union européenne et sur celle des provinces canadiennes – Comparaison**
  Jessica Di Maria 139

PAYER SA JUSTE PART D'IMPÔT : LE CAS DES SOCIÉTÉS CANADIENNES



Manon Deslandes
Ph. D., CPA, CA
Professeure
École des sciences de la gestion (ESG UQAM)



Suzanne Landry
Ph. D., M. Fisc., FCMA, FCPA, FCA
Professeure titulaire de comptabilité et fiscalité Roland-Chagnon
HEC Montréal

PRÉCIS

Dans un rapport publié en février 2013, l'OCDE conclut que l'érosion de l'assiette fiscale, principalement en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des sociétés, constitue une menace importante tant au niveau des recettes fiscales que de la souveraineté et de l'équité en matière de fiscalité. Dans un système économique où l'un des objectifs de la direction d'une société est la maximisation de la richesse de ses actionnaires, l'utilisation de toutes les stratégies fiscales, y compris les planifications dites agressives, qui permettent aux sociétés de réduire leur impôt est perçue parfois comme une bonne décision d'affaires. Mais les sociétés n'ont-elles pas elles aussi l'obligation de payer leur juste part d'impôt? Avec la couverture médiatique récente accordée aux cas de Starbucks, Google et Apple, on constate que les médias et le public en général se préoccupent maintenant de cette question. Ils veulent notamment être sûrs que tous les contribuables et particulièrement les mieux nantis paient leur juste part d'impôt.

Cet article a pour objectif d'analyser la situation fiscale d'un groupe de sociétés publiques canadiennes exerçant dans cinq secteurs d'activité sur une période de 10 ans. Plus précisément, les auteurs comparent le taux d'imposition effectif de ces sociétés avec le taux d'imposition légal afin de déceler le risque éventuel d'agressivité fiscale de ce groupe de sociétés canadiennes. Les auteurs examinent aussi s'il existe un lien entre ce risque éventuel d'agressivité fiscale et, d'une part, le score de responsabilité sociale de ces sociétés et, d'autre part, leur structure de propriété (sociétés familiales ou non).

ABSTRACT

In a report published in February 2013, the OECD concludes that the erosion of the tax base, mainly in terms of corporate income tax, substantially threatens both tax revenue levels and the sovereignty and fairness of the tax system. In an economic system where one of the objectives of corporation management is to maximize shareholder wealth, it may be regarded as good business practice to use tax strategies, including so-called aggressive planning, to reduce corporate taxes. Nevertheless, shouldn't corporations still pay their fair share of taxes? Given the recent coverage of the cases of Starbucks, Google, and Apple, it seems that the media and the general public have become concerned about this issue. In particular, they would like to ensure that all taxpayers, and especially the better-off ones, pay their fair share of taxes.

The aim of this article is to examine the tax situation of a group of Canadian public corporations operating in five industry sectors over a 10-year period. More specifically, the effective tax rate of these corporations is compared with the statutory tax rate in order to determine the potential for tax aggressiveness in this group. The authors also investigate whether this potential tax aggressiveness is related to corporate social responsibility ratings or to ownership structure (family-owned or not).

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION 11

1. UN MOT SUR L'ÉCHANTILLON ET LES DONNÉES 13

1.1. L'ÉCHANTILLON 13
1.2. LE TAUX D'IMPOSITION EFFECTIF 14
1.3. L'ESTIMATION DU RISQUE D'AGRESSIVITÉ FISCALE 15

2. LE TAUX D'IMPOSITION EFFECTIF DES SOCIÉTÉS CANADIENNES 16

2.1. LE TAUX D'IMPOSITION EFFECTIF ANNUEL 16
2.2. LE TAUX D'IMPOSITION EFFECTIF CUMULÉ SUR 10 ANS 18

3. LA RESPONSABILITÉ SOCIALE 22

4. LA STRUCTURE DE PROPRIÉTÉ 27

CONCLUSION 33

ANNEXE A – RÉSUMÉ DES CRITÈRES DE SÉLECTION DES SOCIÉTÉS 35

ANNEXE B – CRITÈRES UTILISÉS POUR CLASSER LES SOCIÉTÉS FAMILIALES ET LES SOCIÉTÉS NON FAMILIALES 36

INTRODUCTION

Dans un rapport publié en février 2013[1], l'Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE ») conclut que l'érosion de l'assiette fiscale, principalement en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des sociétés, constitue une menace importante tant au niveau des recettes fiscales que de la souveraineté et de l'équité en matière de fiscalité. Toujours selon l'OCDE, cette situation est préoccupante, car elle peut inciter les sociétés à favoriser des investissements dans des activités moins rentables économiquement, c'est-à-dire générant un rendement avant impôts plus bas, mais plus rentables fiscalement grâce à une fiscalité avantageuse. Elle peut également affecter la conformité fiscale volontaire de l'ensemble des contribuables, incluant les particuliers, si ces derniers en viennent à penser que les multinationales peuvent légalement éviter de payer l'impôt sur le revenu.

L'impôt sur le revenu est un coût important pour une société. Il a une incidence directe sur sa rentabilité et sur sa valeur au marché. Dans la mesure où l'un des objectifs de la direction d'une société est la maximisation de la richesse des actionnaires, la haute direction est généralement tentée d'adopter des stratégies fiscales qui permettent à la société de réduire au minimum leur charge d'impôt. L'utilisation de ces stratégies est parfois perçue par les investisseurs comme une bonne décision d'affaires! Pourtant, toute personne, physique ou morale, socialement responsable n'a-t-elle pas l'obligation de payer sa juste part d'impôt?

L'expression « payer sa juste part d'impôt » n'est définie dans aucune loi ni dans aucun autre document de nature fiscale. Il faut s'en remettre à la moralité des contribuables et, dans le cas des entités juridiques, à leurs dirigeants, car ce sont eux qui sont imputables face à leurs propriétaires. Puisque les principes moraux ne sont pas à eux seuls suffisants pour inciter les contribuables à payer leur juste part, les systèmes fiscaux canadien et québécois contiennent des dispositions qui donnent le pouvoir à l'administration fiscale d'obliger les contribuables à payer l'impôt prévu par la loi. Pourtant, le droit fiscal canadien reconnaît le principe selon lequel chacun a le droit d'organiser ses affaires pour payer le moins d'impôt

---

[1] ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, OCDE, 2013, 96 p. En ligne : http://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/lutter-contre-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices_9789264192904-fr. Accès le 29 novembre 2013.

possible[2]. Il ressort que les planifications fiscales dont le but est d'optimiser la situation fiscale d'un contribuable sont permises, car elles constituent de l'évitement légitime, lequel est conforme à l'intention du législateur. En revanche, les planifications fiscales abusives, incluant l'utilisation de stratagèmes et de paradis fiscaux, qui visent à éluder l'impôt canadien sont proscrites, car elles constituent de l'évitement fiscal abusif ou de l'évasion fiscale. Ces planifications permettent clairement aux contribuables de ne pas payer leur juste part d'impôt.

Dans le système économique canadien, l'objectif de maximisation de la richesse des actionnaires combiné à la rémunération incitative accordée aux dirigeants peut favoriser l'évitement fiscal légitime, l'évitement fiscal abusif et l'évasion fiscale. D'un point de vue pratique, comme il est très difficile de distinguer l'évitement fiscal légitime de l'évitement fiscal abusif ou de l'évasion fiscale, les expressions « agressivité fiscale » ou « comportements agressifs » sur le plan fiscal sont souvent utilisées en référence. Des multinationales ayant une bonne réputation à l'échelle mondiale ont récemment fait la une des journaux pour avoir fait usage de stratagèmes fiscaux et de paradis fiscaux afin de ne pas payer leur juste part d'impôt à des pays où elles font des affaires. Ces comportements agressifs ont attiré l'attention des politiciens et du public en général. Ils avaient auparavant attiré l'attention de l'OCDE comme en fait foi son rapport de 2013[3].

La publication du rapport de l'OCDE nous a incitées à examiner de plus près la situation du Canada. À cette fin, nous avons choisi d'analyser la situation fiscale d'un groupe de sociétés publiques canadiennes exerçant dans cinq secteurs d'activité. Plus précisément, nous comparons le taux d'imposition effectif et le taux d'imposition légal de ce groupe de sociétés sur une période de 10 années afin de déterminer l'importance de l'écart entre ces taux et de conclure à la possibilité que ces sociétés aient des comportements agressifs sur le plan fiscal. Il importe de préciser que cette analyse ne permet pas d'identifier les cas d'évitement fiscal légitime, d'évitement fiscal abusif et d'évasion fiscale. C'est là une des limites de notre étude. Cette analyse permet toutefois de statuer sur la tendance pour un groupe de sociétés à adopter ces comportements agressifs. La méthodologie

---

2 *Inland Revenue Commissioners* v. *Westminster (Duke)*, [1936] AC 1 (H.L.).

3 ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 1.

utilisée est semblable à celle employée dans les études qui ont inspiré les conclusions de l'OCDE dans son rapport de 2013[4].

Notre analyse va au-delà des études auxquelles renvoie l'OCDE. En effet, nous tentons aussi d'établir s'il existe un lien entre le score de responsabilité sociale d'une société et son taux d'imposition effectif. Nous partons de l'hypothèse que les sociétés qui se comportent comme de bons citoyens paient leur juste part d'impôt, c'est-à-dire ne présentent pas un comportement agressif aux fins fiscales, et en conséquence montrent un taux d'imposition effectif qui se rapproche du taux d'imposition légal. Enfin, nous analysons s'il existe un lien entre la structure de propriété des sociétés et leur taux d'imposition effectif. En d'autres mots, nous tentons d'établir si l'objectif de maximisation de la richesse des actionnaires conduit les sociétés ayant un actionnariat diffus à opter pour des stratégies fiscales qui réduisent significativement leur taux d'imposition effectif. Les dirigeants de ces sociétés pourraient privilégier les décisions ayant un effet à court terme favorable sur la valeur de l'entreprise.

1. UN MOT SUR L'ÉCHANTILLON ET LES DONNÉES

1.1. L'ÉCHANTILLON

L'échantillon est composé de sociétés publiques canadiennes actives de 2001 à 2010. Cette période a été retenue, car elle englobe la période couverte par la majorité des études auxquelles se réfère le rapport de l'OCDE cité ci-dessus.

L'identification des sociétés publiques canadiennes est faite à partir de la base de données *Stock Guide*[5] en date du 5 juillet 2013, laquelle comptait 448 entités (c'est-à-dire sociétés et fiducies de revenu) canadiennes actives pour chacune des années de la période sélectionnée. Nous avons réduit l'échantillon pour tenir compte de certaines particularités. Premièrement, nous avons exclu les entités soumises à des règlementations différentes en raison de leur structure juridique ou de leur secteur d'activité. Ainsi, les fiducies de revenu (ou celles ayant été une fiducie de revenu durant la

4 *Id*.

5 *Stock Guide* est une base de données de la société Inovestor, fournisseur de logiciels de traitement des données financières. Elle contient les données financières actuelles et historiques des entités juridiques inscrites à la Bourse de Toronto et à Nasdaq-Canada. À la date d'extraction le 5 juillet 2013, il y avait 997 entités canadiennes dans cette base de données.

période sélectionnée) (34 fiducies) et les sociétés liées à l'exploitation des ressources naturelles ou à l'énergie (82 sociétés) ont été retirées. Deuxièmement, nous avons exclu les sociétés qui avaient pour l'ensemble de la période un bénéfice net avant impôts négatif (145 sociétés) et celles pour lesquelles il était impossible de calculer le taux d'impôt effectif pour la période choisie de 10 ans (36 sociétés). Finalement, nous avons exclu de l'échantillon, les sociétés présentant un taux d'imposition effectif pour la période de 10 ans supérieur à 100 % du bénéfice avant impôts[6] (4 sociétés) et celles pour lesquelles il était impossible de conclure sur la structure de propriété à cause d'un manque d'information (4 sociétés). L'échantillon final se compose de 143 sociétés publiques et de 5 secteurs d'activité : le secteur manufacturier, le commerce en gros et de détail, les services publics, les services financiers et les entreprises de services (annexe A).

1.2. LE TAUX D'IMPOSITION EFFECTIF

Le taux d'imposition effectif (« TIE ») d'une société étant une donnée confidentielle, il doit être estimé à partir des informations présentées dans les états financiers. À cette fin, nous avons retenu l'approche préconisée dans les études sur lesquelles s'appuie l'OCDE pour tirer les conclusions dans son rapport datant de février 2013[7] et par d'autres chercheurs en fiscalité notamment S. Dyreng et autres (2008)[8]. Ainsi, nous avons calculé le TIE sur une base annuelle et sur une base cumulative pour une période de 10 ans s'échelonnant de 2001 à 2010. Le TIE sur une base annuelle correspond au ratio des impôts exigibles sur le bénéfice avant impôts, alors que le TIE cumulé sur 10 ans correspond au ratio de la somme des impôts exigibles pour la période de 10 ans sur la somme des bénéfices avant impôts pour cette même période. Cette méthode de calcul du TIE cumulé sur 10 ans est proposée par S. Dyreng et autres (2008)[9]. Selon eux, elle reflète mieux la charge fiscale d'une société par opposition à l'utilisation d'une moyenne des TIE annuels qui aurait pour effet de mettre plus d'accent sur les années pour

---

6 Cette situation particulière s'explique par le fait que ces sociétés ont réévalué, en 2008-2009, leurs actifs ayant subi une baisse de valeur comme l'exigent les normes comptables. Ces sociétés ont constaté des dépenses importantes de réévaluation d'actifs lesquelles sont déductibles aux fins comptables mais interdites aux fins fiscales.

7 ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 1.

8 Scott DYRENG, Michelle HANLON et Edward L. MAYDEW, « Long-Run Corporate Tax Avoidance », (2008), vol. 83, n° 1 *The Accounting Review* 61-82.

9 *Id.*

lesquelles la société présente un TIE très élevé ou très faible (même négatif)[10].

Il importe d'insister sur deux éléments. Premièrement, puisque le TIE est calculé à partir des bénéfices avant impôts, il reflète l'ensemble des stratégies fiscales engagées par la société qui ont pour effet de réduire uniquement le revenu imposable. En conséquence, les stratégies fiscales qui modifient, à la fois les bénéfices avant impôts et le revenu imposable ne sont pas tenues en compte dans ce calcul. Par exemple, une société pourrait appliquer le même traitement à une dépense, soit de la passer en charges aux fins comptables plutôt que de la capitaliser et de la déduire aux fins fiscales, et ce, en vue de minimaliser les possibilités de questionnement de la part de l'administration fiscale. Deuxièmement, l'approche cumulative permet de niveler l'effet des écarts temporaires; par exemple, la constatation d'une provision qui réduit le bénéfice comptable mais qui est déductible du revenu imposable seulement lorsqu'elle se matérialise. Malgré tout, les sociétés qui utilisent des stratégies fiscales dans le but de réduire ou d'optimiser leur charge d'impôt devraient montrer un TIE plus faible au fil des années.

1.3. L'ESTIMATION DU RISQUE D'AGRESSIVITÉ FISCALE

Le taux d'imposition légal au Canada (« TIL ») correspond au taux d'imposition fédéral majoré d'un taux d'impôt provincial de 10 %[11]. Au cours de la période choisie de 10 ans, le taux d'imposition fédéral des sociétés a été réduit à quelques reprises, passant de 28,12 % en 2001 à 18 % en 2010. Pour évaluer l'ampleur de l'utilisation de stratégies fiscales, qu'elles soient légitimes ou non, nous avons calculé l'écart entre le TIL et le TIE des sociétés. Nous appelons cet écart le risque d'agressivité fiscale (« RAF »)[12]. Un RAF élevé indique que les possibilités qu'une société utilise

---

10 L'exemple suivant, sur une période de trois ans, explique la différence entre le TIE cumulé et la moyenne des TIE annuels. Si une société a un bénéfice avant impôts de 100 M$ et une charge d'impôt de 25 M$ en l'an 1 et à l'an 2 respectivement, son TIE est de 25 % par année. Si en l'an 3, son bénéfice avant impôts est de 10 M$ mais que sa charge d'impôt est nulle, son TIE est de 0 %. Dans cet exemple, le TIE cumulé sur trois ans est de 23,9 %, soit 50 M$ de charges d'impôt sur 210 M$ de bénéfice avant impôts. La moyenne des TIE annuels est de 16,7 %.

11 Le taux d'imposition fédéral pour une année correspond au taux maximum applicable aux sociétés net de l'abattement pour les provinces et de la réduction d'impôt général, le cas échéant. Il est à noter que la déduction admissible aux petites entreprises ne s'applique pas aux sociétés de notre échantillon.

12 Des études qui ont inspiré le rapport de l'OCDE utilisent des mesures similaires.

des stratégies fiscales lui permettant de réduire ses impôts sont grandes. À l'inverse, un RAF bas laisse entendre que la société paie des impôts à un taux qui est près du taux d'imposition prévu par la loi et ainsi ne semble pas utiliser de stratégies fiscales pour diminuer ses impôts. Cette mesure comporte des limites. En effet, il suffit qu'une multinationale soit présente dans certains pays et le TIE augmente et, à l'inverse, il suffit qu'elle soit présente dans certains autres pays et le TIE diminue. C'est automatique et indépendant de l'intention d'augmenter ou de réduire l'impôt. En outre, divers programmes d'incitation existent comme, par exemple, les crédits d'impôt R & D, qui n'ont rien à voir avec l'agressivité fiscale lorsqu'ils sont utilisés par les sociétés. Pour le calcul du TIE sur une base annuelle (TIE annuel), le RAF consiste à la différence entre le TIE de l'année et le TIL de la même année. La mesure pour la période cumulative de 10 ans correspond à la différence entre le TIE cumulé sur 10 ans et la moyenne des TIL pour cette même période[13]. Tel qu'il a été spécifié précédemment, cette mesure est très inclusive, car elle reflète toutes les stratégies fiscales, à savoir les stratégies fiscales légitimes effectuées selon les termes de la loi fiscale ainsi que l'évitement fiscal abusif et l'évasion fiscale, mises en place par la société pour diminuer ses impôts exigibles sur une longue période.

2. LE TAUX D'IMPOSITION EFFECTIF DES SOCIÉTÉS CANADIENNES

2.1. LE TAUX D'IMPOSITION EFFECTIF ANNUEL

Tel qu'il est présenté au tableau 1, le TIL moyen des sociétés de notre échantillon est passé de 38,10 % en 2001 à 28,02 % en 2010. Pour cette même période, le TIE moyen a varié de 29,01 % à 22,26 %. Le risque d'agressivité fiscale (RAF) global moyen pour la période choisie de 10 ans s'est élevé à 6,40 %, il était de 9,09 % en 2001, mais de 5,75 % en 2010. À première vue, ces statistiques, à l'exception de celles pour 2008, montrent que la haute direction des sociétés canadiennes utilise des stratégies fiscales visant à réduire les impôts exigibles, que celles-ci soient légitimes ou non, et ainsi maximise la richesse des actionnaires et la valeur boursière des actions. Plusieurs sociétés de notre échantillon ont, en 2008, procédé à la réévaluation de leurs actifs ayant subi une baisse de valeur comme l'exigent les normes comptables. En conséquence, plusieurs sociétés ont constaté des dépenses importantes de réévaluation d'actifs aux fins comptables mais non déductibles aux fins fiscales. Cela a eu pour effet de réduire le bénéfice avant impôts, le TIE afférent et le RAF pour l'année 2008.

[13] Le TIL d'une société reflète les changements qui ont pu survenir en cours d'année.

Le tableau 2 présente l'analyse de l'écart entre le taux d'imposition légal et le taux d'imposition effectif par secteur d'activité. On constate que la variation du RAF au fil des ans pour les différents secteurs, à l'exception des services publics, s'apparente à celui constaté précédemment, soit une baisse à compter de 2003.

Tableau 1 – Évolution du TIL, TIE et RAF de 2001 à 2010

Année	Nbre*	TIL	TIE	RAF
2001	117	38,10 %	29,01 %	9,09 %
2002	119	36,17 %	24,08 %	12,09 %
2003	122	34,19 %	27,42 %	6,77 %
2004	128	32,25 %	25,49 %	6,76 %
2005	122	32,12 %	26,69 %	5,43 %
2006	126	32,12 %	27,88 %	4,24 %
2007	130	32,02 %	26,13 %	5,89 %
2008	115	29,65 %	27,74 %	1,91 %
2009	105	28,99 %	22,86 %	6,13 %
2010	125	28,02 %	22,26 %	5,75 %
Moyenne		32,38 %	25,98 %	6,40 %

* Le nombre de sociétés par année est inférieur à 143, soit le nombre de sociétés de notre échantillon. Pour chaque année, les sociétés présentant un taux d'imposition effectif négatif ou supérieur à 100 % sont exclues.

Tableau 2 – Évolution du RAF par secteur d'activité

Année	Manufacturier	Services publics	Commerce en gros et de détail	Secteur financier	Entreprises de services
2001	7,64 %	10,75 %	4,89 %	12,62 %	9,62 %
2002	11,59 %	12,23 %	7,70 %	14,25 %	15,02 %
2003	7,45 %	7,27 %	-0,80 %	8,22 %	13,00 %
2004	5,99 %	7,68 %	2,56 %	9,84 %	6,19 %
2005	5,02 %	8,29 %	2,97 %	6,42 %	4,19 %
2006	2,83 %	13,48 %	-4,78 %	10,21 %	-4,69 %
2007	4,05 %	15,30 %	2,31 %	7,63 %	-2,73 %
2008	0,53 %	14,83 %	-0,57 %	-3,46 %	0,14 %
2009	4,23 %	14,82 %	0,10 %	8,32 %	5,99 %
2010	3,24 %	10,78 %	1,04 %	9,39 %	4,52 %
Moyenne du secteur	5,29 %	11,49 %	1,52 %	8,44 %	4,92 %

Ce tableau révèle que c'est le secteur du commerce en gros et de détail qui présente le RAF moyen le moins élevé, soit 1,52 %, lequel varie de 4,89 % en 2001 à 1,04 % en 2010. Les entreprises de services et celles du secteur manufacturier affichent des RAF moyens de 4,92 % et de 5,29 % respectivement. Dans le cas des entreprises de services, le RAF a varié de 9,62 % en 2001 à 4,52 % en 2010, tandis que le RAF des sociétés du secteur manufacturier était de 7,64 % en 2001 et de 3,24 % en 2010. Enfin, les sociétés ayant les RAF moyens les plus élevés sont celles du secteur financier et du secteur des services publics, soit 8,44 % et 11,49 % respectivement. Le secteur financier affiche un RAF de 12,62 % en 2001 et de 9,39 % en 2010, alors que la RAF du secteur des services publics est de 10,75 % en 2001 et de 10,78 % en 2010.

2.2. LE TAUX D'IMPOSITION EFFECTIF CUMULÉ SUR 10 ANS

Comme il a été mentionné, l'approche cumulative permet de niveler les effets des écarts temporaires et ainsi de mieux saisir l'utilisation de stratégies fiscales. Cette approche a été utilisée par R. S. Avi-Yonah et Y. Lahav (2012)[14], une étude à laquelle renvoie l'OCDE dans son rapport de 2013. Le tableau 3 présente les statistiques décrivant le comportement des sociétés canadiennes si l'approche cumulative est utilisée. On observe que le TIL, le TIE et le RAF sont de 32,36 %, de 26,32 % et de 6,04 % respectivement. Si l'on compare ces résultats avec ceux présentés au tableau 1, on constate que la prise en compte des écarts temporaires n'a eu pour effet d'augmenter que très légèrement le TIE de 0,34 % (de 25,98 % à 26,32 %) et ainsi de réduire le RAF de 0,36 % (de 6,40 % à 6,04 %). Ces résultats confirment ceux obtenus précédemment, c'est-à-dire que la haute direction des sociétés canadiennes semble utiliser des stratégies fiscales visant à réduire les impôts exigibles. À l'instar des résultats obtenus au tableau 2, l'approche cumulative propose également que les sociétés qui semblent les plus agressives sont celles du secteur financier avec un RAF de 10,6 % et les sociétés de services publics avec un RAF de 10,02 %. Les sociétés du secteur manufacturier, du commerce en gros et de détail et les entreprises de services présentent des comportements peu agressifs avec des RAF de 3,04 %, 2,62 % et 2,51 % respectivement.

[14] Reuven S. AVI-YONAH et Yaron LAHAV, « The Effective Tax Rate of the Largest US and EU Multinationals », (2012), vol. 65, n° 3 *Tax Law Review* 375-390.

Tableau 3 – TIL, TIE et RAF pour l'ensemble de l'échantillon (base cumulative sur 10 ans)

Secteur	Nbre	TIL	TIE	RAF
Manufacturier	45	32,36 %	29,32 %	3,04 %
Services publics	25	32,40 %	22,39 %	10,02 %
Commerce en gros et de détail	22	32,32 %	29,70 %	2,62 %
Secteur financier	36	32,34 %	21,75 %	10,60 %
Entreprises de services	15	32,40 %	29,89 %	2,51 %
Total	143	32,36 %	26,32 %	6,04 %

Tel qu'il est indiqué dans le rapport de l'OCDE[15], les sociétés peuvent exploiter les différences entre les règles fiscales nationales et les normes internationales afin de réduire leur fardeau fiscal. Ces possibilités de planifications fiscales sont toutefois plus accessibles aux sociétés multinationales. En conséquence, certaines études, dont R. S. Avi-Yonah et Y. Lahav (2012)[16] et PWC (2011)[17] ont limité leur analyse aux sociétés figurant dans le classement des 2 000 plus grandes sociétés publiques du monde de Forbes[18]. Ce classement Forbes inclut 38 sociétés canadiennes. Comme l'indique le tableau 4 ci-dessous, le RAF des plus grandes sociétés publiques canadiennes est de 11,09 % comparativement à 4,21 % pour les autres. Les grandes sociétés publiques canadiennes semblent présenter un comportement plus agressif aux fins fiscales que les autres sociétés canadiennes. Cette tendance s'applique à tous les secteurs d'activité. Le tableau 4 montre également que les grandes sociétés du secteur des services publics et du secteur financier sont plus agressives avec un RAF de 18,21 % et 12,06 % respectivement. En revanche, on remarque que pour les sociétés non inscrites au classement Forbes, seules les sociétés du secteur financier présentent un comportement plus agressif avec un RAF de 9,77 %.

---

15 ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, note 1, pp. 5-6.

16 R. AVI-YONAH et Y. LAHAV, précité, note 14.

17 PWC, *Global Effective Tax Rates*, 14 avril 2011, 11 p. En ligne : http://businessroundtable.org/uploads/studies-reports/downloads/Effective_Tax_Rate_Study.pdf. Accès le 15 novembre 2013.

18 The World's Biggest Public Companies. Forbes.com. Cette liste est disponible en ligne : http://www.forbes.com/global2000/. Accès le 12 juillet 2013.

Tableau 4 – RAF des sociétés inscrites au classement Forbes et des sociétés non inscrites (base cumulative sur 10 ans)

	Forbes		Autres	
Secteur	**Nbre**	**RAF**	**Nbre**	**RAF**
Manufacturier	6	5,98 %	39	2,59 %
Services publics	10	18,21 %	16	4,56 %
Commerce en gros et de détail	7	5,08 %	15	1,47 %
Secteur financier	13	12,06 %	23	9,77 %
Entreprises de services	2	5,49 %	13	2,06 %
Total	38	11,09 %	105	4,21 %

Afin d'expliquer les différences entre les secteurs d'activité, nous avons analysé la note sur les impôts présentée dans les états financiers des grandes sociétés publiques. Cette analyse indique que les activités internationales des sociétés du secteur financier expliqueraient en partie le RAF plus élevé. Aucune tendance n'a toutefois été détectée pour les sociétés du secteur des services publics.

Étant donné que les résultats selon que les taux d'imposition sont calculés sur une base annuelle ou sur une base cumulative ne diffèrent pas significativement et que le RAF calculé sur une période de 10 ans permet de niveler les effets des écarts temporaires et de mieux capturer l'utilisation de stratégies fiscales, le reste de notre analyse est effectué en utilisant les statistiques cumulatives mesurées sur une base de 10 ans.

Le tableau 5 analyse la distribution des RAF pour les 143 sociétés qui globalement présentent un RAF moyen de 6,04 %. Ce tableau indique que, pour l'échantillon des 143 sociétés, le pourcentage des sociétés qui ont un RAF supérieur à 5 % est de 51,75 % et que 37,06 % ont un RAF supérieur à 10 %. En d'autres mots, plus de la moitié (du tiers) des sociétés de l'échantillon présentent un comportement agressif (ou très agressif) sur le plan fiscal. En revanche, près de 36 % des sociétés ont un RAF entre -5 % et 5 %; ces sociétés ont un TIE qui s'apparente au TIL et ne présentent donc pas un comportement agressif. Finalement, un peu plus de 12 % des sociétés semblent très prudentes, celles-ci ayant un RAF négatif inférieur à 5 %, soit un TIE supérieur au TIL pour cette période[19].

[19] Le calcul du RAF sur une base cumulative de 10 ans peut faire en sorte que certaines sociétés montrent un RAF négatif. En effet, le calcul nécessite que l'on prenne en compte le revenu total annuel de chaque société sans égard au fait que la société ait pu subir une perte nette substantielle pour une de ces années. Les sociétés dans cette

(à suivre…)

Tableau 5 – Découpage du niveau d'agressivité fiscale (RAF)

RAF	% des sociétés
Inférieur à -10 %	6,30 %
Entre -5 % et -10 %	6,29 %
Total inférieur à -5 %	12,59 %
Entre -5 % et 5 %	35,66 %
Entre 5 % et 10 %	14,69 %
Supérieur à 10 %	37,06 %
Total supérieur à 5 %	51,75 %

Au tableau 6, on remarque que les secteurs d'activité qui ont le plus grand pourcentage de sociétés ayant un RAF supérieur à 5 % sont les services publics (72 %), le secteur financier (69,44 %), les entreprises de services (46,67 %) et le secteur manufacturier (42,22 %). Seulement 22,73 % des sociétés du secteur de commerce en gros et de détail ont un RAF supérieur à 5 %. On constate toutefois qu'un pourcentage respectable de sociétés des cinq secteurs d'activité présente un RAF se situant entre 5 % et -5 %, c'est-à-dire qu'elles ne sont pas agressives sur le plan fiscal.

Tableau 6 – Découpage du niveau d'agressivité fiscale (RAF) par secteur d'activité

RAF	Manufacturier	Services publics	Commerce en gros et de détail	Secteur financier	Entreprises de services
Inférieur à -10 %	8,89 %	8,00 %	0,00 %	5,56 %	6,67 %
Entre -5 % et -10 %	8,89 %	4,00 %	4,55 %	0,00 %	20,00 %
Total inférieur à -5 %	17,78 %	12,00 %	4,55 %	5,56 %	26,67 %
Entre -5 % et 5 %	40,00 %	16,00 %	72,73 %	25,00 %	26,67 %
Entre 5 % et 10 %	15,56 %	8,00 %	9,09 %	13,89 %	33,33 %
Supérieur à 10 %	26,67 %	64,00 %	13,64 %	55,56 %	13,33 %
Total supérieur à 5 %	42,22 %	72,00 %	22,73 %	69,44 %	46,67 %

(…suite)
situation sont principalement des sociétés ayant subi des pertes importantes notamment à la suite d'une baisse de valeur importante de leurs actifs.

3. LA RESPONSABILITÉ SOCIALE

Selon A. McWilliams et D. Siegel (2001)[20], la responsabilité sociale des sociétés comprend les actions de l'entreprise qui favorisent un comportement social qui va au-delà de ses intérêts et de ce qui est requis par la loi. L'importance accordée à la responsabilité sociale au cours des dernières années a nettement contribué à mettre l'accent sur la nécessité pour une société d'être un bon citoyen, et ce, à tous les niveaux, incluant au niveau fiscal. À cet égard, relativement aux pratiques fiscales de Google, une parlementaire anglaise a indiqué à un cadre de la société que le parlement britannique n'accusait pas Google d'être illégal mais bien d'être immoral. L'extrait suivant, tiré d'un article de Vanessa Houlder[21] publié dans le *Financial Times* du 8 novembre 2010, confirme que les médias accordent maintenant une plus grande place à la réputation fiscale.

> « Tax is becoming an important source of reputation risk. Increasingly, businesses are weighing up whether they are vulnerable to attack and how they should respond if they become the target of a campaign. The risks might seem limited by the dry, complex nature of corporate tax planning, which does not lend itself to eye-catching campaigns. But over the past decade campaigners have begun to focus on it with the same zeal as they apply to more immediately emotional issues such as the environment or child labour. »

La responsabilité sociale est généralement interprétée comme étant la façon dont les entreprises intègrent les préoccupations sociales, environnementales et économiques à leurs valeurs, à leur culture, à leur prise de décision, à leur stratégie et à leurs activités d'une manière transparente et responsable de façon à instaurer des pratiques exemplaires, de créer de la richesse et d'améliorer la société (Industrie Canada, 2006[22]).

En raison des incidences sociétales que suppose le paiement de l'impôt des sociétés, payer sa juste part constitue un comportement socialement responsable. L'attention croissante portée à l'éthique dans les entreprises a

---

20 Abagail McWILLIAMS et Donald SIEGEL, « Corporate Social Responsibility: A Theory of the Firm Perspective », (2001), vol. 26, n° 1 *The Academy of Management Review* 117-127.

21 Vanessa HOUDLER, « Tax Claims Hit Reputation as well as Coffers », *Financial Times*, 8 novembre 2010.

22 INDUSTRIE CANADA, *Responsabilité sociale des entreprises. Guide de mise en œuvre à l'intention des entreprises canadiennes*, Ottawa, Gouvernement du Canada, Canada, 2006, 107 p. En ligne : http://www.ic.gc.ca/eic/site/csr-rse.nsf/fra/rs00126.html.

permis d'être plus critique à l'égard des comportements agressifs en matière fiscale. L'agressivité fiscale est de plus en plus perçue comme une violation de la responsabilité sociale. À cet égard, on peut mentionner le cas de Starbucks qui a accepté de payer 10 millions de livres sterling d'impôt au Trésor britannique pour les années 2013 et 2014 même si la société subit des pertes sur ses opérations en Angleterre[23]. Starbucks a pris cet engagement à la suite de la publication dans les médias du fait que la société subissait des pertes depuis le début de l'exploitation de son entreprise en raison notamment du paiement d'une redevance importante à une société affiliée constituée aux Pays-Bas, pays connu pour son faible taux d'imposition des sociétés.

Le cadre de gouvernance dépend aussi de l'environnement juridique, fiscal, réglementaire et institutionnel. En outre, des facteurs tels que l'éthique des affaires et la sensibilisation des entreprises aux intérêts environnementaux et sociétaux des communautés dans lesquelles une entreprise est exploitée peuvent avoir un effet sur sa réputation et sur son succès à long terme (J. Owens, 2008)[24]. Selon J. Unerman (2008)[25], la réputation d'une société est l'un de ses actifs les plus importants à protéger, et une facette importante de cette réputation est la perception de la cote de responsabilité sociale des parties prenantes. P. C. Godfrey (2005)[26] soutient que les entreprises ont intérêt à être socialement responsables afin de maintenir une bonne image. En conséquence, les entreprises socialement responsables sont probablement plus préoccupées par le maintien d'une bonne réputation et devraient être moins agressives sur le plan fiscal.

---

[23] Simon NEVILLE ET Jill TREANOR, « Starbucks to Pay £20m in Tax Over Next Two Years After Customer Revolt », *The Guardian*, 2 décembre 2012. En ligne : http://www.guardian.co.uk/business/2012/dec/06/starbucks-to-pay-10m-corporation-tax.

[24] Jeffrey OWENS, « Good Corporate Governance: the Tax Dimension », *OECD–Centre for Tax Policy and Administration*, 4 p. En ligne : http://www.itdweb.org/documents/Owens.pdf.

[25] Jeffrey UNERMAN, « Strategic Reputation Risk Management and Corporate Social Responsibility Reporting », (2008), vol. 21, n° 3 *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 362-364.

[26] Paul. C. GODFREY, « The Relationship between Corporate Philanthropy and Shareholder Wealth: A Risk Management Perspective », (2005), vol. 30, n° 4 *Academy of Management Review* 777-798.

J. Freedman (2010)[27] avance que les sociétés publiques sont préoccupées par les dommages potentiels à leur réputation d'une éventuelle diffusion dans les médias de l'utilisation par la société de stratégies fiscales agressives même si ces stratégies sont techniquement acceptables. Par ailleurs, plusieurs chercheurs ont montré que les sociétés peuvent avoir des comportements éthiques et socialement responsables tout en étant agressives sur le plan fiscal. P. Sikka (2010)[28], L. Preuss (2010)[29] ainsi que F. Huseynov et B. K. Klamm (2012)[30] mentionnent que les entreprises peuvent sembler être socialement responsables, mais qu'elles peuvent en même temps consentir à avoir des comportements agressifs sur le plan fiscal. Plusieurs sociétés multinationales, bien perçues par le public en général, ont d'ailleurs fait les manchettes internationales à ce sujet. Notons les cas de Google, Apple et Starbucks qui sont des sociétés jouissant d'une bonne réputation à l'échelle mondiale, mais qui ont récemment été accusées de menacer la stabilité fiscale mondiale parce qu'elles utilisent des stratégies fiscales jugées trop agressives[31].

Qu'en est-il pour les sociétés canadiennes? Afin d'analyser la relation entre le RAF et la perception de responsabilité sociale des sociétés canadiennes, nous avons recherché le score de responsabilité sociale pour l'année 2010 des sociétés canadiennes de notre échantillon. Les mesures de responsabilité sociale des sociétés sont obtenues de la base de données Canadian Social Investment Database (CSID), connu sous le nom de Sustainalytics, préparée par Michael Jantzi Research Associates Inc. (« MJRA »). MJRA est une entreprise spécialisée dans l'évaluation de la responsabilité sociale des entreprises canadiennes. MJRA est membre du Sustainable International Research Investement Group (SIRI Group), qui regroupe les principaux organismes de recherche en investissement durable dans les principaux marchés financiers.

---

27 Judith FREEDMAN, *Tax Risk Management from Risk to Opportunity*, Ch. 4, A. Bakker & S. Kloosterhof (Ed.), Netherlands, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2010.

28 Prem SIKKA, « Smoke and Mirrors: Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance », (2010), vol. 34 *Accounting Forum* 153-168.

29 Lutz PREUSS, « Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility: You Can't do Both, or Can You? », (2010), vol. 10 *Corporate Governance* 365-374.

30 Fariz HUSEYNOV et Bonnie K. KLAMM, « Tax Avoidance, Tax Management and Corporate Social Responsibility », (2012), vol. 18 *Journal of Corporate Finance* 804-827.

31 Joanna SLATER et Bill CURRY, « U.S. Grills Apple on Offshore Tax Practices », *The Globe and Mail*, 22 mai 2013.

Cette base de données contient le profil social et environnemental de plusieurs entités publiques canadiennes, y compris celles qui constituent l'indice composé S&P/TSX. Elle fournit des scores pour une série d'indicateurs répartis dans trois dimensions de la responsabilité sociale, à savoir la collectivité, la gouvernance d'entreprise et l'environnement. Bien que l'indice composé S&P/TSX comprenne environ 250 entités publiques canadiennes, l'application de nos différents critères de sélection, notamment l'exclusion des fiducies de revenu et des sociétés dont l'activité est reliée à l'exploitation des ressources naturelles ou à l'énergie, réduit considérablement la taille du groupe de sociétés pour lesquelles des informations concernant la responsabilité sociale sont disponibles. Ainsi, un total de 67 sociétés canadiennes fait partie de ce sous-groupe.

Tel qu'il est indiqué au tableau 7, le score de responsabilité sociale est de 52,31 pour ces 67 sociétés et la moyenne pour chaque dimension est de 50,04 pour la collectivité, de 63,54 pour la gouvernance et de 46,89 pour l'environnement.

Tableau 7 – Scores de responsabilité sociale par secteur d'activités

Secteur	Nbre	Global	Collectivité	Gouvernance	Environnement
Manufacturier	12	52,41	48,57	64,54	47,80
Services publics	18	55,71	52,08	71,34	49,30
Commerce en gros et de détail	11	51,87	46,39	65,94	48,48
Secteur financier	21	50,30	52,50	55,76	43,33
Entreprises de services	5	49,18	43,95	60,57	47,48
Total (échelle de 100)	67	52,31	50,04	63,54	46,89

Lorsqu'on considère les secteurs d'activité, le secteur des services publics présente le score de responsabilité sociale le plus élevé, soit 55,71. Le secteur manufacturier suit de près avec 52,41. Le score du secteur commerce en gros et de détail est légèrement inférieur à la moyenne, soit 51,87; il est suivi du secteur financier avec un score de 50,30. Ce sont les entreprises de services qui ont le score le plus bas, soit 49,18. Outre le score de gouvernance du secteur des services publics, l'analyse du score de responsabilité sociale par secteur d'activité et par composante ne révèle rien d'autre de particulier. Il varie de 43,95 à 52,50 pour la dimension collectivité; de 55,76 à 71,34 pour la dimension gouvernance, et de 43,33 à 49,30 pour la dimension environnement.

Le tableau 8 présente les scores de responsabilité sociale selon le niveau d'agressivité fiscale (RAF). On constate des différences significatives pour les deux grands sous-groupes, les sociétés qui paient leur juste part d'impôt, soit avec un RAF entre -5 % et 5 %, et celles qui sont les plus agressives, soit avec un RAF supérieur à 10 %. On remarque que les 29 sociétés ayant un RAF supérieur à 10 % présentent un score global (54,14), un score de gouvernance (65,42) et un score pour l'environnement (49,27), qui sont nettement supérieurs à ceux des 23 sociétés qui ont un RAF se situant entre 5 % et -5 %. Ces résultats confirment ceux obtenus dans d'autres études selon lesquelles les sociétés qui sont perçues comme étant responsables socialement ne sont pas nécessairement celles qui sont le moins agressives sur le plan fiscal. Au contraire, certaines sociétés montrent des comportements sociaux responsables à l'égard de la collectivité ou à l'égard de l'environnement, mais n'adoptent pas des comportements similaires sur le plan fiscal.

Tableau 8 – Scores de responsabilité sociale selon le niveau d'agressivité fiscale (RAF)

RAF	Nbre	Global	Collectivité	Gouvernance	Environnement
Inférieur à -10 %	3	47,56	39,93	71,31	39,63
Entre -5 % et -10 %	3	57,95	55,87	62,62	57,81
Entre -5 % et 5 %	23	51,64	51,42	61,93	44,35
Entre 5 % et 10 %	9	47,80	43,31	59,36	44,48
Supérieur à 10 %	29	54,14	51,48	65,42	49,27

À notre avis, il appert que ces sociétés sont sensibles à la perception qu'a le public en général à leur égard quand il s'agit de dimensions importantes socialement, mais qu'elles sont moins responsables quand les comportements qu'elles adoptent risquent moins de se retrouver dans les médias à cause du caractère confidentiel de l'information comme l'est la fiscalité.

L'intérêt des médias pour la fiscalité est généralement plutôt mitigé, car il s'agit d'un sujet complexe et aride. Toutefois, les choses changent comme le montre la couverture médiatique accordée aux cas de Starbucks en Angleterre ou d'Apple aux États-Unis. Dans un document publié récemment,

PWC (2013)[32] confirme la tendance selon laquelle en période de difficultés économiques, le public en général se préoccupe davantage de considérations fiscales et veut être sûr que tous les contribuables, et particulièrement ceux qui sont bien nantis, paient leur juste part d'impôt.

4. LA STRUCTURE DE PROPRIÉTÉ

Il est largement admis que l'objectif principal de la haute direction des sociétés publiques est de maximiser la valeur de ces sociétés pour les actionnaires (M. C. Jensen et W. H. Meckling, 1976[33]; A. Shleifer et R. W. Vishny, 1997[34]).

Les sociétés à actionnariat diffus sont confrontées au problème d'agence[35] puisque la propriété de l'entreprise est distincte de la direction de celle-ci. Les valeurs et les objectifs personnels des dirigeants peuvent considérablement différer de ceux des actionnaires (S. A. Zahra, 2005[36]). Ces valeurs et objectifs divergents font que les différentes parties prenantes n'ont pas les mêmes priorités (E.F. Fama et M. C. Jensen, 1983[37]). Par exemple, la minimalisation des impôts payables peut avoir un effet à court terme positif sur le cours boursier des actions d'une société, mais avoir un effet négatif à long terme si les réductions d'impôt proviennent de comportements susceptibles d'affecter la réputation de la société. La minimalisation d'impôt permet toutefois à la haute direction d'accroître sa rémunération si elle est rémunérée pour ses efforts sur une base qui tient compte des économies d'impôt générées par l'organisation.

---

32 PWC, *Tax Strategy and Corporate Reputation: ~~a tax issue~~, a Business Issue*, 2013, 15 p. En ligne : http://www.pwc.com/en_GX/gx/tax/publications/assets/pwc-tax-strategy-and-corporate-reputation-a-tax-issue-a-business-issue.pdf. Accès le 6 septembre 2013.

33 Michael C. JENSEN et William H. MECKLING (1976). « Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure », (1976), vol. 3, n° 4 *Journal of Financial Economics* 305-360.

34 Andrei SHLEIFER et Robert W. VISHNY, « A Survey of Corporate Governance », (1997), vol. 52, n° 2 *Journal of Finance* 737-783.

35 Ce problème provient de la théorie d'agence, laquelle analyse la relation entre le principal (les actionnaires) et l'agent (par exemple, le PDG).

36 Shaker A. ZAHRA, « Entrepreneurial Risk Taking in Family Firms », (2005), vol. 18, n° 1 *Family Business Review* 23-40.

37 Eugene F. FAMA et Michael C. JENSEN, « Separation of Ownership and Control », (1983), vol. 26, n° 2 *Journal of Law and Economics* 301-325.

En revanche, les entreprises à actionnariat concentré sont moins assujetties au problème d'agence parce que les actionnaires participent davantage à la gestion de la société. Les entreprises familiales représentent une forme d'organisation idéale, où les objectifs de la famille sont généralement alignés sur ceux de l'entreprise (T. Randøy et S. Goel, 2003[38]; W. S. Schulze et autres, 2003[39]; S. A. Zahra, 2005[40]). Parce qu'elles poursuivent des objectifs différents à long terme, les entreprises familiales peuvent adopter des valeurs éthiques et des comportements sociaux qui diffèrent des autres sociétés.

Des chercheurs ont montré que les entreprises familiales ne forment pas nécessairement un groupe homogène en termes d'attitude envers la responsabilité sociale (M. de la Cruz et K. C. Suarez, 2005[41]). Même si certains auteurs avancent que les sociétés familiales pourraient être plus préoccupées à protéger leurs propres intérêts que ceux du public en général (W. G. Dyer et D. A. Whetten, 2006[42]), il est généralement reconnu que les entreprises familiales ont des comportements plus éthiques que les entreprises non familiales (J.S. Adams et autres, 1996[43]). Les fondateurs, les actionnaires et la direction des sociétés familiales sont plus susceptibles d'adopter des pratiques d'affaires socialement responsables. Ils ont plutôt tendance à éviter les pratiques qui pourraient ternir l'image de l'entreprise. Ces comportements s'expliquent par le fait qu'ils dirigent leur entreprise comme une extension de leur souci personnel d'être responsables et de contribuer positivement à la société. Ils veulent aussi éviter que les effets

---

38 Trond RANDØY et Sanjay GOEL, « Ownership Structure, Founder Leadership, and Performance in Norwegian SMEs: Implications for Financing Entrepreneurial Opportunities », (2003), vol. 18, n° 5 *Journal of Business Venturing* 619-637.

39 William S. SCHULZE, Michael H. LUBATKIN et Richard N. DINO, « Toward a Theory of Agency and Altruism in Family Firms, (2003), vol. 18, n° 4 *Journal of Business Venturing* 473-490.

40 S. A. ZAHRA, précité, note 36.

41 Michael DE LA CRUZ DENIZ DENIZ et Katiuska Cabrera SUAREZ, « Corporate Social Responsibility and Family Business in Spain », (2005), vol. 56, n° 1 *Journal of Business Ethics* 27-41.

42 W. Gibb DYER et David A. WHETTEN, « Family Firms and Social Responsibility: Preliminary Evidence from the S&P 500 », (2006), vol. 30, n° 6 *Entrepreneurship: Theory and Practice* 785-802.

43 Janet S. ADAMS, Armen TASCHIAN et Ted H. SHORE, « Ethics in Family and Non-Family Owned Firms: An Exploratory Study », (1996), vol. 9, n° 2 *Family Business Review* 157-170.

négatifs d'une mauvaise réputation rejaillissent sur leur nom et sur celui de la famille (W. G. Dyer et D. A. Whetten, 2006[44]).

Les entreprises familiales ont des motivations très différentes en ce qui concerne le contrôle de la société. Le contrôle des entreprises familiales est transféré d'une génération à une autre. Même s'il existe de longs délais entre la date de production de la déclaration de revenus de la société et le moment de la vérification de l'administration fiscale, il est peu probable que la direction d'une entreprise familiale ait changé. Cette hypothèse fait en sorte que la direction gérera ses risques fiscaux d'une manière plus prudente que les dirigeants d'une société à actionnariat diffus.

Cet argument est valable si l'entreprise poursuit une stratégie d'affaires axée sur la croissance selon laquelle la société constitue l'héritage des générations futures (S. A. Zahra, 2005[45]), auquel cas il est important de protéger la réputation de la famille. Cela vaut même si la société opte pour une stratégie d'affaires moins risquée afin d'éviter de mettre en péril les actifs de la famille, de perdre le contrôle de la société ou d'interrompre le flux régulier de ses revenus (L. R. Gómez-Mejia et autres, 2007[46]).

En outre, la discussion qui précède laisse entendre que les sociétés familiales sont probablement moins agressives sur le plan fiscal. Les coûts potentiels, qu'ils soient de nature financière ou de nature non financière comme l'effet sur la réputation et l'image de la famille, se soldent normalement par une gestion plus prudente des risques fiscaux.

Pour en apprendre davantage sur le comportement des sociétés familiales canadiennes, nous avons identifié les sociétés familiales de notre échantillon. Les critères utilisés pour les identifier proviennent de diverses études dans ce domaine (par exemple, M. R. King et E. Santor, 2008[47],

---

44 W. G. DYER et D. A. WHETTEN, précité, note 42.

45 S. A. ZAHRA, précité, note 36.

46 Luis R. GOMEZ-MEJIA, Katalin Takacs HAYNES, Manuel NÚÑEZ-NICKEL, Kathyrn J. L. JACOBSON et José MOYANO-FUENTES, « Socioemotional Wealth and Business Risks in Family-Controlled Firms: Evidence from Spanish Olive Oil Mills », (2007), vol. 52, n° 1 *Administrative Science Quarterly* 106-137.

47 Michael R. KING et Eric SANTOR, « Family Values: Ownership Structure, Performance and Capital Structure of Canadian Firms », (2008), vol. 32, n° 11 *Journal of Banking and Finance* 2423-2432.

D. Miller et autres 2007[48]; R. C. Anderson et D. M. Reeb, 2003[49]). L'annexe B présente les critères utilisés pour classer les sociétés familiales et les sociétés non familiales.

Tel qu'il est indiqué au tableau 9, les sociétés familiales ont un TIL de 32,33 %, alors que ce taux est 32,39 % pour les sociétés non familiales. Le TIE des sociétés familiales est de 28,01 %, mais de 24,69 % pour les sociétés non familiales. Il en résulte un RAF global de 4,32 % pour les sociétés familiales et de 7,70 % pour les sociétés non familiales.

Tableau 9 – TIL, TIE et RAF selon la structure de propriété (base cumulative sur 10 ans)

Propriété	Nbre	TIL	TIE	RAF
Familiale	70	32,33	28,01	4,32 %
Non familiale	73	32,39	24,69	7,70 %

Une analyse de ces taux en fonction de la structure de propriété et du secteur d'activité révèle d'autres informations intéressantes. Comme l'indique le tableau 10, pour l'ensemble des secteurs, à l'exception de celui du commerce en gros et de détail, les sociétés familiales présentent un RAF inférieur à celui des sociétés non familiales. Les sociétés familiales qui exercent dans le secteur manufacturier sont les moins agressives avec un RAF de 1,18 %, suivies de celles du commerce en gros et de détail avec un RAF de 2,68 %. Les sociétés de services publics ont le RAF le plus élevé, soit 8,28 %, elles sont suivies de près par le secteur financier avec un RAF de 7,79 %. Les entreprises de services à propriété familiale ont un RAF négatif de 4,56 %[50].

Quant aux sociétés non familiales, ce sont celles du secteur financier qui sont les plus agressives avec un RAF de 14,10 %, viennent ensuite celles du secteur des services publics avec un RAF de 11,62 %. Ce sont les sociétés

---

48 Danny MILLER, Isabelle LE BRETON-MILLER, Richard H. LESTER et Albert A. Jr. CANNELLA, « Are Family Firms Really Superior Performers? », (2007), vol. 13, n° 5 *Journal of Corporate Finance* 829-858.

49 Ronald C. ANDERSON et David M. REEB, « Founding-Family Ownership and Firm Performance: Evidence from the S&P 500 », (2003), vol. 58, n° 3 *Journal of Finance* 1301-1328.

50 Le nombre limité de sociétés familiales dans ce secteur réduit notre capacité d'analyser ce résultat.

non familiales du secteur du commerce en gros et de détail qui présentent le RAF le moins élevé, soit 2,53 %. Les entreprises de services et celles du secteur manufacturier affichent des RAF de 4,28 % et de 4,82 % respectivement.

Tableau 10 – TIL, TIE et RAF en fonction du secteur d'activité et de la structure de propriété (base cumulative sur 10 ans)

	Familiale				Non familiale			
	Nbre	TIL	TIE	RAF	Nbre	TIL	TIE	RAF
Manufacturier	22	32,31 %	31,13 %	1,18 %	23	32,40 %	27,58 %	4,82 %
Services publics	12	32,48 %	24,20 %	8,28 %	13	32,34 %	20,71 %	11,62 %
Commerce en gros et de détail	13	32,26 %	29,58 %	2,68 %	9	32,41 %	29,88 %	2,53 %
Secteur financier	20	32,28 %	24,49 %	7,79 %	16	32,43 %	18,32 %	14,10 %
Entreprises de services	3	32,55 %	37,11 %	-4,56 %	12	32,36 %	28,08 %	4,28 %

Les statistiques au tableau 11 révèlent que 42,86 % des sociétés familiales ont un RAF de plus 5 %, alors que 60,27 % des sociétés non familiales sont dans cette situation. Par contre, 40 % des sociétés familiales et 31,51 % des sociétés non familiales ont un RAF entre -5 % et 5 %. Ces résultats confirment à nouveau que les sociétés familiales de notre échantillon sont dans l'ensemble moins agressives que les sociétés non familiales.

Tableau 11 – Risque d'agressivité fiscale en fonction de la structure de propriété

RAF	Familiale	Non familiale
Inférieur à -10 %	8,58 %	4,11 %
Entre -5 % et -10 %	8,56 %	4,11 %
Total inférieur à -5 %	17,14 %	8,22 %
Entre -5 % et 5 %	40,00 %	31,51 %
Entre 5 % et 10 %	14,29 %	15,07 %
Supérieur à 10 %	28,57 %	45,20 %
Total supérieur à 5 %	42,86 %	60,27 %

Afin de mieux comprendre le comportement des sociétés familiales, nous avons également comparé les scores de responsabilité sociale, le score global et celui pour chacune des dimensions, en fonction de la structure de propriété. Le tableau 12 présente cette information.

Tableau 12 – Scores de responsabilité sociale selon la structure de propriété

	Nbre	Global	Collectivité	Gouvernance	Environnement
Familiale	31	49,84	47,43	61,63	44,39
Non familiale	36	54,43	52,29	65,19	49,04

Comme on peut le constater, les sociétés familiales ont un score global de 49,84, alors que celui des sociétés non familiales est de 54,43. Bien qu'elles aient des comportements moins agressifs sur le plan fiscal, les sociétés familiales de notre échantillon sont moins responsables socialement que les sociétés non familiales. Cette conclusion plutôt surprenante émane également de l'analyse des résultats par dimension. Comme le montre le tableau 12, pour chaque dimension de responsabilité sociale, les sociétés familiales affichent un score moindre que celui des sociétés non familiales.

Finalement, nous avons analysé le comportement des sociétés familiales inscrites au classement de Forbes. Tel qu'il est indiqué au tableau 13, 15 des 38 grandes sociétés canadiennes du classement de Forbes sont des sociétés familiales. On constate que les grandes sociétés familiales au classement de Forbes présentent un RAF (6,03 %) inférieur à celui des grandes sociétés non familiales (14,38 %). De plus, les sociétés familiales (non familiales) inscrites au classement de Forbes présentent un RAF de 6,03 % (14,38 %) comparativement à un RAF de 3,85 % (4,62 %) pour les autres sociétés (de plus petite taille). Enfin, le RAF des autres sociétés, familiales et non familiales, est comparable (3,85 % *versus* 4,62 %).

Encore une fois, nos analyses indiquent que ce sont principalement les grandes sociétés canadiennes qui présentent un comportement fiscal éventuellement agressif et comme le mentionne l'OCDE, ce sont ces sociétés qui peuvent profiter des différences entre les règles fiscales nationales et les règles fiscales internationales pour réduire leur fardeau fiscal. Nos analyses laissent aussi entendre que les grandes sociétés canadiennes familiales adoptent moins de comportements agressifs aux fins fiscales que les grandes sociétés canadiennes non familiales. Comme il a été indiqué précédemment, les grandes sociétés familiales sont sensibles aux répercussions négatives que de telles stratégies pourraient avoir à long terme sur la réputation et l'image de la famille à la suite d'une vérification de l'administration fiscale.

Enfin, nos analyses nous permettent d'avancer que les sociétés canadiennes de plus petite taille semblent être moins agressives aux fins fiscales sans égard à leur structure de propriété.

Tableau 13 – TIL, TIE et RAF des sociétés inscrites au classement Forbes et des sociétés non inscrites (base cumulative sur 10 ans)

	Forbes				Autres			
	Nbre	**TIL**	**TIE**	**RAF**	**Nbre**	**TIL**	**TIE**	**RAF**
Familiale	15	32,30 %	26,27 %	6,03 %	55	32,34 %	28,49 %	3,85 %
Non familiale	23	32,39 %	18,01 %	14,38 %	50	32,39 %	27,77 %	4,62 %

CONCLUSION

L'impôt sur le revenu est un coût important pour une société. Il a une conséquence directe sur la rentabilité et la valeur sur le marché de celle-ci. Dans notre système économique, l'effet combiné de la maximisation de la richesse des actionnaires et de la rémunération incitative accordée à la haute direction peut encourager les dirigeants à adopter des stratégies fiscales agressives qui permettent à la société d'éviter de payer sa juste part d'impôt. Ces comportements menacent la stabilité des économies mondiales.

L'analyse du risque d'agressivité fiscale (RAF), c'est-à-dire de l'écart entre le taux d'imposition effectif et le taux d'imposition légal sur une période de 10 ans, d'un groupe de 143 sociétés publiques canadiennes exerçant dans cinq secteurs d'activité nous a permis de déceler certaines tendances. Notre analyse semble indiquer que la haute direction des sociétés canadiennes utilise des stratégies fiscales qui visent à réduire leurs impôts exigibles. Ce sont les sociétés du secteur du commerce en gros et de détail qui présentent le RAF moyen le moins élevé, soit 1,52 %. Les sociétés de services et celles du secteur manufacturier affichent des RAF moyens de 4,92 % et de 5,29 % respectivement. Les sociétés ayant les RAF moyens les plus élevés sont celles du secteur financier et du secteur des services publics, soit 8,44 % et 11,49 % respectivement. Nous obtenons des résultats similaires avec l'approche cumulative sur 10 ans. Bien que ces variations ne soient pas simples à expliquer; l'analyse de la note sur les impôts publiée dans les états financiers indique que ce sont les activités internationales des sociétés du secteur financier qui en seraient en partie la cause. Aucune tendance n'a toutefois été détectée pour les autres secteurs.

Notre étude révèle également que les 38 plus grandes sociétés canadiennes, selon le classement de Forbes, présentent un RAF plus élevé

que celui des sociétés canadiennes de plus petite taille (11,09 % *versus* 4,21 %). Cette observation est valable pour les cinq secteurs d'activité. Ces résultats supportent les conclusions de l'OCDE selon lesquelles ce sont les grandes sociétés qui peuvent plus profiter des possibilités de planifications fiscales causées par les différences entre les règles fiscales nationales et les règles fiscales internationales.

En raison des incidences sociétales que suppose le paiement de l'impôt sur le revenu, on pourrait croire que les sociétés socialement responsables sont moins agressives sur le plan fiscal. Nous constatons plutôt que les scores de responsabilité sociale des sociétés présentant un comportement fiscal très agressif (RAF supérieur à 10 %) sont égaux ou supérieurs à ceux des sociétés payant leur juste part d'impôt (RAF entre -5 % et 5 %). Bien qu'il soit difficile d'expliquer ces résultats, nous évoquons la possibilité que les sociétés adoptent des comportements, à l'égard de la fiscalité, qui ne sont pas responsables socialement parce que le risque d'attirer l'attention des médias est faible à cause du caractère confidentiel des informations fiscales.

Enfin, la structure de propriété des sociétés de notre échantillon influe sur l'agressivité fiscale. En effet, les sociétés familiales ont un taux d'imposition effectif plus élevé que celui des sociétés non familiales, ce qui se traduit par un RAF global pour les sociétés familiales de 4,32 % contrairement à 7,70 % pour les sociétés non familiales. Ces résultats s'expliquent par le fait que les sociétés familiales tentent d'éviter de prendre des risques qui, même à un faible niveau, pourraient ternir leur réputation et impacter leur sécurité financière. Cette tendance est plus prononcée pour les grandes sociétés canadiennes inscrites au classement de Forbes (6,03 % *versus* 14,38 %).

Pour terminer, il importe de rappeler qu'à l'instar des autres études analysant le comportement fiscal des sociétés, la mesure du risque d'agressivité fiscale calculée sur une période de 10 ans ne permet pas distinguer les cas d'évitement fiscal légitime, de l'évitement fiscal abusif et de l'évasion fiscale. Elle permet toutefois de détecter les tendances d'un groupe de sociétés d'adopter des comportements agressifs sur le plan fiscal.

Nos résultats donnent ouverture à d'autres pistes de recherches.. Il serait notamment intéressant d'examiner et de comparer le comportement, aux fins fiscales, des grandes sociétés canadiennes inscrites au classement de Forbes. Il serait également souhaitable de mieux comprendre les écarts du risque d'agressivité fiscale entre les secteurs d'activité.

ANNEXE A – RÉSUMÉ DES CRITÈRES DE SÉLECTION DES SOCIÉTÉS

Entités juridiques présentes dans la base de données du *Stock Guide*		997
Entités exclues		
Entités non actives de 2001 à 2010	549	
Fiducies de revenu	34	
Sociétés exerçant leurs activités dans le secteur des ressources naturelles ou dans le secteur de l'énergie	82	
Sociétés dont le bénéfice avant impôts cumulatif sur la période de 10 ans est négatif	145	
Sociétés pour lesquelles des données pertinentes sont manquantes	44	(854)
Sociétés sélectionnées		143

ANNEXE B – CRITÈRES UTILISÉS POUR CLASSER LES SOCIÉTÉS FAMILIALES ET LES SOCIÉTÉS NON FAMILIALES

Une société est familiale si un individu ou une famille (par exemple, deux ou plusieurs membres de la famille) détient au moins 20 % des droits de vote de la société (principal actionnaire) et que l'une des conditions suivantes est remplie :

1) des membres de la famille provenant de plus d'une génération sont ou ont été actifs dans la gestion de la société; ou

2) plusieurs membres de la famille détiennent des actions de la société ou participent activement à la gestion; ou

3) le principal actionnaire (la personne qui détient au moins 20 % des droits de vote) est le fondateur ou a un lien de parenté avec le fondateur.

Lorsque l'actionnaire détenant plus de 20 % des droits de vote est une autre société, la société est considérée comme familiale si l'actionnaire majoritaire de cette société représente une famille.

Les données pour déterminer l'identité du principal actionnaire ont été obtenues manuellement à partir de l'information présentée dans l'avis de convocation à l'assemblée générale annuelle. Dans cet avis, les sociétés doivent identifier tous les actionnaires ayant un droit de propriété ou le contrôle sur des actions conférant plus de 10 % des droits de vote. Pour déterminer si un membre de la famille est actif dans la gestion de l'entreprise, la déclaration de procuration est utilisée pour obtenir l'identité des membres du conseil d'administration et de la direction. Un individu est identifié comme un membre de la famille s'il partage le même nom de famille que l'actionnaire principal ou s'il est désigné comme un membre de la famille dans l'avis de convocation. Enfin, l'information sur le fondateur de la société est obtenue à partir de l'avis de convocation à l'assemblée générale annuelle ou du site Web de la société. Si la structure de propriété a changé au cours de la période de 10 ans couverte par notre étude, une société est considérée comme familiale si elle respectait les critères mentionnés plus haut pendant un minimum de cinq ans[51].

[51] Ce critère a été appliqué à trois sociétés, soit Buhler Industries Inc., Gildan Activewear Inc. et MDC Partners Inc.

STARE DECISIS!

(Que la décision demeure!)*



Chantal Jacquier
Avocate, LL. M.

PRÉCIS

L'auteur tire parti d'un passage des *Voyages de Gulliver* sur les précédents judiciaires au XVIII^e^ siècle pour expliquer comment, en common law, la règle du précédent (appelée aussi *stare decisis*) a évolué jusqu'à nos jours en Angleterre, puis au Canada. Elle précise à quels tribunaux du Canada la règle du précédent s'applique et dans quel cadre : celui des principes de common law et celui de l'interprétation de la loi, y compris la loi fiscale. Elle explique que la règle du précédent a l'avantage de favoriser la certitude, la prévisibilité et l'uniformité qui fondent la sécurité juridique, mais qu'elle a l'inconvénient d'être parfois trop rigide. Une recherche de souplesse s'ensuit, notamment par la Cour suprême du Canada, qui peut s'écarter de ses propres précédents pour des motifs impérieux en mettant en balance justesse et certitude. En matière fiscale, l'auteur commente notamment le précédent *Moldowan*, écarté par la Cour suprême dans l'arrêt *Craig* en 2012, mais remis à l'ordre du jour par le législateur en 2013.

* Mes remerciements vont à mon ancien collègue Daniel Verdon, qui m'a inspiré le présent article. Ce sujet, qu'il a enseigné et dont nous avons eu plaisir à discuter à plusieurs reprises, l'intéresse tout particulièrement. Ma reconnaissance va aussi à celles et à ceux qui ont bien voulu revoir le texte avant qu'il ne soit publié.

D'autres techniques permettent d'échapper à la règle du précédent, dont l'auteur fait état avec quelques exemples en droit fiscal.

ABSTRACT

Taking excerpts from *Gulliver's Travels* on the use of judicial precedents in the eighteenth century, the author tells how, in common law, the precedent rule (*stare decisis*) has evolved to this day in England, and then in Canada. She explains which courts in Canada are presently bound by prior decisions, and how the precedent rule applies in the context of the evolution of common law principles as well as in the context of the construction of statutes, including tax statutes. She indicates that the advantages of the precedent rule are certainty, predictability and uniformity which are the basis of the continuity of the law, and that its main disadvantage is rigidity. To address this disadvantage, the Supreme Court of Canada has decided that it can overrule its own prior decisions where, based on compelling reasons and after a balancing exercise, it judges that correctness outweighs certainty. In this respect, the author comments on the *Craig* tax decision in which the Supreme Court of Canada overruled the *Moldowan* precedent in 2012, and following which the Parliament of Canada legislatively reactivated the precedent in 2013. This text also mentions various judicial techniques used to escape the precedent rule, using examples taken from tax law.

TABLE DES MATIÈRES

1. HISTOIRE DU CAPITAINE ET DU CHEVAL : LES PRÉCÉDENTS JUDICIAIRES AU XVIII[E] SIÈCLE EN ANGLETERRE 41

2. ÉVOLUTION DE LA RÈGLE DU PRÉCÉDENT EN COMMON LAW JUSQU'À NOS JOURS 44

2.1. TRIBUNAUX TOUCHÉS PAR LA RÈGLE DU PRÉCÉDENT AU CANADA 44
2.2. PÉRIODE D'APPLICATION NON CONTRAIGNANTE DES PRÉCÉDENTS EN ANGLETERRE 46
2.3. PÉRIODE D'APPLICATION OBLIGATOIRE DE LA RÈGLE DU PRÉCÉDENT EN ANGLETERRE ET AU CANADA : *STARE DECISIS*! 50
2.4. PÉRIODE D'APPLICATION RIGOUREUSE DE LA RÈGLE DU PRÉCÉDENT EN ANGLETERRE ET AU CANADA, ATTÉNUÉE DANS LE CAS DU PLUS HAUT TRIBUNAL 54

3. CADRE D'APPLICATION DE LA RÈGLE DU PRÉCÉDENT EN COMMON LAW 58

3.1. APPLICATION DE LA *RATIO DECIDENDI* DU PRÉCÉDENT 59
3.2. AUTORITÉ DU PRÉCÉDENT DANS LES RÈGLES DE COMMON LAW 61
3.3. AUTORITÉ DU PRÉCÉDENT DANS L'INTERPRÉTATION DE LA LOI 62

4. AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS DE LA RÈGLE DU PRÉCÉDENT 63

4.1. AVANTAGES : IMAGE DE NEUTRALITÉ ET SÉCURITÉ JURIDIQUE 63
4.2. INCONVÉNIENTS : RIGIDITÉ, INFLEXIBILITÉ ET COMPLEXITÉ 64
4.3. RECHERCHE DE SOUPLESSE 66
4.3.1. Dilemme des juges des tribunaux inférieurs au Canada 66
4.3.2. Prudence et mise en balance de deux valeurs, justesse et certitude, par la Cour suprême du Canada 68
4.3.3. Principes directeurs de la Cour suprême du Canada pour écarter un précédent (*overruling*) 70

5. SAGA *MOLDOWAN-CRAIG* 76

5.1. ARRÊT *MOLDOWAN* DE LA COUR SUPRÊME DU CANADA – 1977 80
5.2. ARRÊT *GUNN* DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE – 2006 80
5.3. ARRÊT *CRAIG* DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE – 2011 81
5.4. RÈGLE DU PRÉCÉDENT APPLICABLE À LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE – *STARE DECISIS* – 2012 82
5.5. ARRÊT *CRAIG* DE LA COUR SUPRÊME DU CANADA ÉCARTANT L'INTERPRÉTATION DONNÉE DANS L'ARRÊT *MOLDOWAN* – 2012 83
5.6. RÉACTION DU LÉGISLATEUR – 2013 84
5.7. LEÇON À TIRER 87

6. AUTRES FAÇONS D'ÉCHAPPER À LA RÈGLE DU PRÉCÉDENT 87

6.1. DIFFÉRENCIATION DES SITUATIONS FACTUELLES (*DISTINGUISHING*) 88
6.2. TRANSFORMATION D'UN PRINCIPE EN *OBITER* 89
6.3. ENTERREMENT IMPLICITE 91
6.4. JUGEMENT *PER INCURIAM* 93

CONCLUSION 93

D'une aventure au Royaume des Chevaux au XVIII^e siècle… à la règle actuelle de l'autorité du précédent en droit fiscal au Canada

1. HISTOIRE DU CAPITAINE ET DU CHEVAL : LES PRÉCÉDENTS JUDICIAIRES AU XVIII^E SIÈCLE EN ANGLETERRE

IL ÉTAIT UNE FOIS un chirurgien anglais, devenu capitaine de navire. Son nom : Gulliver. Son navire s'appelle : *L'Aventure.*

Nous sommes en Angleterre au début du XVIII^e siècle. En septembre 1710, *L'Aventure* quitte Portsmouth. Dix jours plus tard, elle essuie une violente tempête. Des cinquante hommes d'équipage, beaucoup périssent. Le capitaine Gulliver se voit contraint de recruter de nouveaux matelots à la Barbade et aux Îles Sous-le-Vent. La plupart sont d'anciens flibustiers, si bien que, sous leur influence, ce qui devait arriver arrive : l'équipage se mutine et s'approprie *L'Aventure*.

Il abandonne le capitaine Gulliver, en mai 1711, sur une île inconnue qui se trouve être le Royaume des Houyhnhnms (prononcer *houhinim* en aspirant les *h* et en imitant le hennissement d'un cheval).

Les Houyhnhnms sont des chevaux, beaux, racés, calmes, intelligents, empreints de sagesse et de civilité, des chevaux raisonnables.

Sur l'Île, se trouvent aussi des Yahoos, qui ne sont pas sans ressemblance avec des êtres humains par les cheveux, le visage, les mains et les pieds. Mais ils vivent nus, sales, réduits au servage et sont déraisonnables.

Grâce à son chapeau et à ses vêtements et grâce à sa raison, Gulliver n'est pas considéré comme un véritable Yahoo par les Chevaux Houyhnhnms. Le cheval qui est le maître de l'Île reçoit Gulliver avec amabilité. Il lui demande comment fonctionne l'Angleterre d'où Gulliver dit venir.

Gulliver se plie aux désirs de son hôte chevalin. Il l'instruit notamment du respect des précédents en matière judiciaire, avec un sérieux empreint d'humour et un brin de sarcasme :

> « C'est une maxime parmi les Juges, que tout ce qui a été jugé ci-devant a été bien jugé. Aussi ont-ils grand soin de conserver dans un greffe tous les arrêts antérieurs, même ceux que l'ignorance a dictés, & qui sont le plus manifestement opposés à l'équité & à la droite raison. Ces arrêts antérieurs forment ce qu'on appelle la jurisprudence [*precedents*]; on les produit comme des autorités, & il n'y a rien qu'on ne prouve, & qu'on ne justifie en les citant. On commence néanmoins depuis peu, à revenir de l'abus où l'on était, de donner tant de force à l'autorité des choses jugées[1] : On cite des jugements pour et contre; on s'attache à faire voir que les espèces ne peuvent jamais être entièrement semblables; […][2]. »

L'hôte chevalin de Gulliver est très surpris de ces explications. Il ne les trouve pas rationnelles.

Gulliver regagne l'Angleterre en décembre 1715. Ses propos sur les précédents judiciaires font partie de la relation (en anglais) de ses voyages, qu'il termine en août 1726[3]. L'éditeur Motte la publie fin octobre 1726, sans nom d'auteur si ce n'est celui de Gulliver[4]. La première édition française, sans le nom du traducteur, date de janvier 1727[5].

Rien de tel que l'anonymat et la clandestinité pour faire du livre un succès, tant en Angleterre qu'en France!

L'auteur anglais et le traducteur français du récit ne restent pas longtemps anonymes. C'est Jonathan Swift qui a prêté à Gulliver les mots que celui-ci a employés au Royaume des Chevaux Houyhnhnms sur la

---

1 L'autorité du précédent ne doit pas être confondue avec l'autorité de la chose jugée qui signifie qu'il n'y a plus de recours possible à l'encontre d'un jugement. Il aurait probablement mieux valu dire l'« autorité des précédents ».

2 Cette citation est tirée de la **traduction initiale en français** de la relation du voyage, publiée sous le titre V*oyages de Gulliver*, Tome second, Boutique de V. Coustelier, chez Jacques Guérin, Paris, janvier 1727. Elle est reprise dans la seconde édition de cette traduction qui paraît chez Gabriel Martin, Paris, vers mars-avril 1727, p. 190.

3 On dit que le manuscrit a été lancé clandestinement de la portière d'une voiture devant la porte de l'éditeur Benjamin Motte à Londres.

4 *Travels into Several Remote Nations of the World. In Four Parts. By Lemuel Gulliver, First a Surgeon, and then a Captain of Several Ships*, éditeur Benjamin Motte, Londres, octobre 1726.

5 Il s'agit en fait de la traduction de l'abbé Desfontaines (Pierre-François Guyot Desfontaines), qui est régulièrement rééditée tout au long du XVIII[e] siècle. Par la suite, de nouvelles traductions furent faites ou revues par d'autres personnes. **Nous nous en tenons ici à la traduction initiale de 1727 de l'abbé Desfontaines.**

question des précédents judiciaires[6]. Et c'est l'abbé Desfontaines qui traduisit ces mots en français, assez librement pour les adapter, dit-il, au public français[7]. Voltaire, qui connaît l'abbé Desfontaines[8] et qui est alors en exil en Angleterre[9], a souhaité, semble-t-il, cette traduction[10].

---

6 L'histoire a été remaniée par l'auteur Jonathan Swift et rééditée en 1735 par l'éditeur George Faulkner, Dublin, dans *The works of J.S., D.D., D.S.P.D., in Four Volumes*, Volume III intitulé *The Travels of Captain Lemuel Gulliver* [J.S. étant Jonathan Swift]. Le passage en anglais sur les précédents judiciaires est le suivant :

> « It is a maxim among these lawyers that whatever has been done before, may legally be done again: and therefore they take special care to record all the decisions formerly made against common justice, and the general reason of mankind. These, under the name of precedents, they produce as authorities to justify the most iniquitous opinions; and the judges never fail of decreeing accordingly. »

Voir Don STUART, *Canadian Criminal Law: A Treatise*, 6e éd., Toronto, Carswell, 2011, p. 10, renvoyant à *Gulliver's Travels*, Oxford, Oxford University Press, 1977, p. 249; voir aussi Debra PARKES, « Precedent Unbound? Contemporary Approaches to Precedent in Canada », (2006), vol. 32, no 1 *Manitoba Law Journal* 135-162, p. 135.

7 *Supra*, note 5. Dans la préface du traducteur mise à la tête de l'édition de 1728 des *Voyages de Gulliver*, l'abbé Desfontaines explique qu'il s'est parfois écarté, en français, du texte de Swift, pour l'adapter au public de France. Swift s'est plaint auparavant, dans une lettre (en français) à l'abbé Desfontaines, de cette traduction libre : « Lettre de Swift à l'Abbé Des Fontaines » (en français), juillet 1727, reproduite aux pages 400-402 du livre *Voyages de Gulliver*, traduit et annoté par Jacques Pons d'après l'édition d'Émile Pons, Gallimard, Folio classique, 1964. On dit que cette lettre de protestation n'était qu'un leurre de Swift pour se prémunir contre la censure anglaise.

8 En 1725, Voltaire use de son influence pour que l'abbé Desfontaines, emprisonné à Bicêtre après avoir été pris en flagrant délit dans une affaire de mœurs, échappe au bûcher et soit pardonné. L'abbé, qui a alors 40 ans, a toutefois l'obligation de se tenir hors de Paris. Voltaire l'aide à obtenir la permission d'y retourner rapidement.

9 Voltaire est enfermé à la Bastille pendant trois semaines en 1726 à cause d'un différend avec le Chevalier de Rohan : Voltaire a cherché à se venger des coups de bâton que lui avaient administrés les laquais du Chevalier à la suite d'un échange de mots... Il ne sort de la Bastille qu'en s'exilant en Angleterre, où il reste jusqu'en 1728.

10 Préface de l'abbé Desfontaines, précité, note 7 :

> « Dans ce même temps, un ami de M. de Voltaire me montra une lettre de fraîche date, écrite de Londres, où cet illustre Poète vantait beaucoup le Livre nouveau de M. Swift, & assurait qu'il n'avait jamais rien lu de plus amusant & de plus spirituel, & que s'il était bien traduit en Français, il aurait un succès éclatant. »

(à suivre…)

En juin 1727, Voltaire rencontre Swift en Angleterre. Nous ne savons pas ce qui est ressorti de cette rencontre. Mais chacun, Swift en Angleterre, Voltaire en France, manie avec talent le conte humoristique pour critiquer le régime de part et d'autre du *Channel* et les travers de la justice d'alors[11].

Les propos de Gulliver sur les précédents en matière judiciaire au début du XVIII[e] siècle nous permettent d'appréhender ce qu'est la règle du précédent et de montrer comment celle-ci a évolué en Angleterre depuis le XVIII[e] siècle, ainsi qu'au Canada depuis 1875, année de création de la Cour suprême du Canada[12].

2. ÉVOLUTION DE LA RÈGLE DU PRÉCÉDENT EN COMMON LAW JUSQU'À NOS JOURS

2.1. TRIBUNAUX TOUCHÉS PAR LA RÈGLE DU PRÉCÉDENT AU CANADA

Qu'est-ce exactement que la règle du précédent en common law, appelée aussi principe du *stare decisis* (« que la décision demeure! »)? En bref, cela signifie que les causes similaires doivent être jugées de façon similaire.

Plus précisément, cela signifie aujourd'hui que, dans une même juridiction, les tribunaux inférieurs sont liés par les jugements rendus sur une question similaire par les tribunaux qui leur sont hiérarchiquement supérieurs.

(…suite)

L'abbé Desfontaines et Voltaire n'étaient pas encore, apparemment, les ennemis acharnés qu'ils furent par la suite : Charles NISARD, *Les ennemis de Voltaire : l'abbé Desfontaines, Fréron, La Beaumelle*, Paris, Amyot, 1853.

11 Voici ce que dit l'abbé Desfontaines dans sa préface, précité, note 7 :

> « À l'égard du Voyage dans le pays des Chevaux raisonnables, ou des *Houyhnhnms*, j'avoue que c'est la fiction la plus hardie; mais c'est aussi celle où l'art & l'esprit brille le plus. Pour moi, en commençant à lire ce Voyage, j'avais de la peine à concevoir comment l'Auteur pourrait soutenir & orner cette fiction bizarre, & lui donner au moins un air de vraisemblance fabuleuse. Des Chevaux raisonnables, & s'entretenant avec un Voyageur, me paraissaient une imagination insoutenable. Je me fus pourtant bon gré ensuite d'avoir admis l'hypothèse : l'Homme, en effet, pour être bien peint, doit l'être par un autre animal que l'Homme. »

12 C'est en vertu de l'article 101 de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique* de 1867 (aujourd'hui *Loi constitutionnelle de 1867*, 30 & 31 Vict., ch. 3 (R.U.)) que la Cour suprême du Canada a été créée.

Au Canada, les juges de la Cour canadienne de l'impôt et ceux de la Cour fédérale, en première instance, sont ainsi liés par les jugements de la Cour suprême du Canada ou, à défaut, par ceux de la Cour d'appel fédérale, sur une même question. Quant aux juges de la Cour d'appel fédérale, ils sont liés par les jugements rendus par la Cour suprême du Canada; à défaut, la Cour d'appel fédérale est liée par ses propres précédents, sauf circonstances exceptionnelles[13].

Il en est de même des tribunaux des provinces canadiennes dont la tradition juridique est la common law : les jugements d'une cour d'appel provinciale lient les tribunaux de première instance de la province et lient normalement la cour d'appel elle-même[14], à moins que la Cour suprême du Canada n'ait décidé du point en cause, auquel cas tant les tribunaux de première instance provinciaux que la cour d'appel provinciale sont liés par sa décision[15].

Il en va différemment des tribunaux de la Province de Québec, qui est de tradition civiliste et où le droit civil côtoie la common law. En matière de propriété et de droits civils, les jugements de la Cour d'appel du Québec ont normalement une valeur plus persuasive que contraignante. Comme le disait très justement le juriste québécois Albert Mayrand : en droit civil, le

---

[13] *Miller* c. *Procureur général du Canada*, 2002 CAF 370, par. 9 (motifs du juge Rothstein, qui était alors juge à la Cour d'appel fédérale et qui est actuellement juge à la Cour suprême du Canada) (« *Miller* »); voir au même effet *Kossow* c. *La Reine*, 2013 CAF 283, par. 33. Il convient de noter qu'entre juges de première instance, ce n'est pas le principe du *stare decisis* qui s'applique, mais celui, non contraignant, de la collégialité.

[14] *Miller*, précité, note 13, par. 10, citant à titre d'exemples : *La Reine* c. *White*, (1996) 29 O.R. (3e) 577, 604-605 (C.A.); *Bell* c. *Cessna Aircraft Co.*, (1983) 149 D.L.R. (3e) 509, 511 (C.A. C.-B.); *La Reine* c. *Grumbo*, (1988) 159 D.L.R. (4e) 577, par. 21 (C.A. Sask.).

[15] Mais voir la section 4.3.1. du présent texte à propos de l'arrêt *Canada (Procureur général)* c. *Bedford*, 2013 CSC 72, par. 45 (« *Bedford* »), pour savoir dans quelle mesure la juge de la Cour supérieure de justice de l'Ontario pouvait réexaminer l'avis exprimé par la Cour suprême dans le *Renvoi relatif à l'art. 193 et à l'al. 195.1(1)c) du Code criminel (Man.)*, [1990] 1 R.C.S. 1123 (« *Renvoi sur la prostitution* »); voir à ce sujet, avant que l'arrêt *Bedford* ait été rendu par la Cour suprême, Adryan J. W. TOTH, « Clarifying the Role of Precedent and the Doctrine of *Stare Decisis* in Trial and Intermediate Appellate Level Charter Analysis », (2013), vol. 22 *Dalhousie Journal of Legal Studies* 34-58.

précédent ne **commande** pas, il **recommande** qu'on le suive[16]. Mais là n'est pas le sujet du présent texte.

Revenons à la common law. Contrairement à ce que certains pensent, la règle du précédent n'existait pas au XIII^e^ siècle, c'est-à-dire au début de la common law en tant que système de droit produit par les juges[17]. Les précédents n'étaient pas obligatoirement suivis. Ce n'est que dans la seconde moitié du XIX^e^ siècle que la règle du précédent s'impose à tous les tribunaux.

Certes, l'Histoire ne se résume pas en quelques lignes! Mais pour comprendre pourquoi et comment la règle du précédent s'applique aujourd'hui au Canada, notamment en matière fiscale, il nous faut condenser le temps et le découper en trois périodes :

1) la période allant jusqu'à la seconde moitié du XIX^e^ siècle, où les précédents sont consultés dans la mesure du possible mais ne sont pas nécessairement suivis;

2) la période allant de la seconde moitié du XIX^e^ siècle jusqu'à un peu plus de la seconde moitié du XX^e^ siècle, où la règle du précédent (*stare decisis*) doit être appliquée obligatoirement à tous les niveaux;

3) la période qui va jusqu'à nos jours, où la règle s'impose à tous les tribunaux, sauf au plus haut tribunal du pays.

2.2. PÉRIODE D'APPLICATION NON CONTRAIGNANTE DES PRÉCÉDENTS EN ANGLETERRE

Pour que la règle du précédent prenne forme, encore faut-il que des décisions antérieures au contenu fiable puissent être consultées. Or, pendant

---

[16] Voir, pour la différence entre la règle du précédent dans les provinces de common law et la valeur attribuée aux précédents au Québec, Albert MAYRAND, « L'autorité du précédent au Québec », (1994), vol. 28, n^os^ 2 et 3 *Revue juridique Thémis* 771-797. Voir aussi Charlotte LEMIEUX, « Jurisprudence et sécurité juridique : une perspective civiliste », (1998-1999), vol. 29, n^os^ 1-2 *Revue de Droit de l'Université de Sherbrooke* 230, 231 et 233-236.

[17] Voir Christian BOURBONNAIS HYDE, « Le précédent : de force morale à méthode administrative », (1992), vol. 24, n^o^ 2 *Revue de droit d'Ottawa* 463-494, 465 : « La plus sommaire des enquêtes historiques a cependant tôt fait de révéler que la common law est beaucoup plus ancienne que la règle du *stare decisis*, cette dernière originaire du siècle dernier [XIX^e^ siècle]. »

longtemps, les archives des tribunaux anglais n'ont pas été faciles d'accès. Et il n'y a pas eu de véritables recueils de jurisprudence en Angleterre avant les années 1860.

Certes, de la seconde moitié du XIII^e^ siècle (1268) à la première moitié du XVI^e^ siècle (1535), il existe des recueils privés rudimentaires, appelés *Year Books*. Rédigés le plus souvent en « français juridique », ces textes manuscrits ne sont guère compréhensibles pour le commun des mortels. De plus, bien souvent, ils ne font que reproduire, plus ou moins fidèlement, certaines paroles attribuées aux juges, auxquelles s'ajoutent des paroles de plaideurs. Ils servent surtout à former ceux qui se destinent à une carrière juridique. Des abrégés (*abridgements*) de la jurisprudence voient par ailleurs le jour avec les débuts de l'imprimerie. Les *Year Books* disparaissent en 1535[18].

Il y a aussi ce qu'on appelle les *Nominate Reports*, qui sont des recueils privés, plus ou moins fiables, constitués jusqu'aux années 1860 par des avocats ou des juges pendant leur carrière et qui ont été compilés par la suite dans les *English Reports*[19].

Il ne s'agit pas de véritables recueils de jurisprudence comme on les connaît aujourd'hui.

Malgré tout, à la fin du XVII^e^ siècle, le juge en chef J. Vaughan de la Cour des Plaids communs en Angleterre est, semble-t-il, le premier à proposer une théorie du précédent, dans l'affaire *Bole* v. *Horton*[20].

---

18 Voir Jacques VANDERLINDEN, *Histoire de la common law*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1996, p. 37-38 et 57. Voir aussi C. BOURBONNAIS HYDE, précité, note 17, 469, renvoyant notamment à C.K. ALLEN, *Law in the Making*, 7^e^ éd., Oxford, Clarendon Press, 1964, p. 221-230.

19 J. VANDERLINDEN, précité, note 18, p. 36-37 : l'œuvre de Bracton (~1210-1268) est fondée sur des sortes de comptes rendus de procès (rouleaux de procédure); elle ne constitue pas un véritable recueil des décisions de l'époque comme on a pu le croire. *Id.*, p. 65-66 : les premiers *Reports* de décisions sont l'œuvre d'Edmund Plowden puis d'Edward Coke aux XVI^e^ et XVII^e^ siècles.

20 (1673) Vaugh. 360 reproduit dans 124 E.R. 1113, 1124 et 1126-1129. Voir à ce sujet J. VANDERLINDEN, précité, note 18, p. 73. D'un point de vue historique, il ne faut pas oublier que pendant longtemps les juges ont été dépendants du pouvoir royal, que la common law a connu un certain déclin face aux tribunaux d'*equity* au XV^e^ siècle et qu'elle a été menacée au XVI^e^ siècle par les partisans de la codification du droit anglais.

Mais lorsque des précédents sont suivis, cela relève plutôt d'un certain respect du passé. Comme le souligne un auteur, la présence morale du passé est ancrée dans la notion de précédent[21].

Autrement dit, lorsque Gulliver parle des précédents judiciaires en Angleterre dans la première moitié du XVIII[e] siècle, c'est à cette situation, parfois chaotique, qu'il renvoie. Que le cheval raisonnable à qui Gulliver s'adresse ne trouve pas la situation très rationnelle ne nous surprend guère!

Il est vrai que vers la fin du XVIII[e] siècle, le jurisconsulte Blackstone indique que :

« … it is an established rule to abide by former precedents, where the same points come again in litigation[22]. »	« […] c'est une règle établie de s'en tenir aux décisions antérieures lorsqu'un même litige se présente. »

Cet extrait, cité récemment par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Sriskandarajah* c. *États-Unis d'Amérique*[23], fait en réalité partie de la « théorie déclaratoire » de Blackstone selon laquelle les juges ne créent pas le droit mais ne font que le découvrir[24]. Dès lors, quand les juges

---

21 C. BOURBONNAIS HYDE, précité, note 17, 466.

22 William BLACKSTONE, *Commentaries on the Laws of England*, 4[e] éd., Livre I, 1770, p. 69. Un extrait traduit plus complet est cité par le juge Iacobucci dans *La Reine* c. *Salituro*, [1991] 3 R.C.S. 654, 665 (« *Salituro* ») :

> « Car c'est une règle établie, de s'en tenir aux décisions antérieures, lorsque les mêmes points de contestation se représentent; tant pour maintenir ferme et égale la balance de la justice, et l'empêcher de se mouvoir en divers sens avec l'opinion de chaque juge nouveau, que, parce que la loi étant ainsi solennellement déclarée et déterminée, ce qui était auparavant incertain, peut-être même indifférent, devient alors une règle permanente, qu'il ne dépend plus de la conscience d'aucun des juges qui succèderont [*sic*] d'altérer ou de faire dévier, conformément à sa propre opinion; puisqu'il s'engage par serment à décider, non d'après son propre jugement particulier, mais en conformité des lois et coutumes du pays, sa mission étant de maintenir et de faire connaître l'ancienne loi, et non d'en prononcer une nouvelle. »

23 [2012] 3 R.C.S. 609, par. 18 (« *Sriskandarajah* »). Voir aussi la section 4.3.2. du présent texte au sujet de cette cause.

24 Il est intéressant de noter que dans l'affaire *Canada (Procureur général)* c. *Hislop*, [2007] 1 R.C.S. 429, par. 83-93 et 102, la Cour suprême discute de l'application éventuelle de la théorie déclaratoire de Blackstone à une réparation fondée sur le paragraphe 52(1) de la *Loi constitutionnelle de 1982*, ce qui conférerait à la réparation un effet rétroactif en appliquant le droit existant ou redécouvert; la Cour refuse finalement que cette réparation soit rétroactive (par. 118).

modifient la portée d'un précédent, ils ne font que dévoiler plus fidèlement le droit préexistant, à savoir une coutume immémoriale[25]. Cette théorie est utile à l'époque de Blackstone car les juges veulent se distancer du pouvoir du Roi et du pouvoir du Parlement britannique; ils cherchent à promouvoir un pouvoir judiciaire indépendant et neutre[26]. La théorie est très critiquée au XIX^e^ siècle; en 1885, le juriste britannique John Austin la décrit comme :

« … the childish fiction employed by our judges, that judiciary or common law is not made by them, but it is a miraculous something made by nobody, existing, I suppose, from eternity, and merely declared from time to time by the judges[27]. »

[TRADUCTION] « […] une fiction puérile utilisée par nos juges, selon laquelle les règles de common law ne sont pas élaborées par eux, mais sont quelque chose de miraculeux qui n'est fait par personne, qui existe, je présume, de toute éternité, et qui est simplement déclaré de temps à autre par les juges[28]. »

Au-delà de la théorie proposée par Blackstone, on considère en réalité au XVIII^e^ siècle que les décisions antérieures peuvent être consultées, voire suivies, mais que ce sont les principes qui importent, lesquels s'appliquent d'une cause à l'autre selon les circonstances, comme l'explique lord Mansfield en 1774 dans l'affaire *Jones* v. *Randall*[29] :

« … the law of England would be a strange science indeed if it were decided upon precedents only. Precedents serve to illustrate principles, and to give them a fixed certainty. But the law of England, which is exclusive of positive law, enacted by statute, depends upon principles; and these principles run through all the cases according as the particular circumstances of each have been found to fall with the one or other of them. »

[TRADUCTION] « […] le droit anglais serait vraiment une science étrange s'il était décidé uniquement en fonction de précédents. Les précédents servent à illustrer des principes et à donner à ces principes une stabilité. En réalité, le droit anglais, qui existe en dehors du droit positif créé par la loi, se fonde sur des principes; ces principes couvrent l'ensemble des causes, les circonstances propres à chacune faisant qu'elles apparaissent comme relevant de l'un ou de l'autre de ces principes[30]. »

---

25 Isabelle RORIVE, «*"When it appears right to do so"* : le revirement de jurisprudence au Royaume-Uni », (2006), vol. 8 *Revue de la common law en français* 155-229, 162.

26 C. BOURBONNAIS HYDE, précité, note 17, 479-480.

27 John AUSTIN, *Lectures on Jurisprudence*, 5^e^ éd. révisée et éditée par Robert Campbell, vol. 2, London, John Murray, 1885, p. 634. Ce passage est cité en anglais par C. BOURBONNAIS HYDE, précité, note 17, 480. Voir aussi Jeremy BENTHAM, *A comment on the commentaries, A Criticism of William Blackstone's Commentaries on the laws of England*, Oxford, Clarendon Press, 1928.

28 Traduction de l'auteur.

29 (1774) 98 E.R. 954, 955 (Court of King's Bench). Voir C. BOURBONNAIS HYDE, précité, note 17, 470.

30 Traduction de l'auteur.

Lord Mansfield indique aussi que c'est « la raison d'être et l'esprit des décisions » qui font le droit, et non la lettre de précédents. Autrement dit c'est la *ratio decidendi*, c'est-à-dire le principe établi dans une cause, qu'il convient de prendre en considération[31].

Il reste que jusqu'à la seconde moitié du XIX[e] siècle en Angleterre, les juges accordent de façon générale une valeur persuasive, et par conséquent non contraignante, aux décisions antérieures dans la mesure où elles sont accessibles[32].

Mais un désaccord se dessine bientôt sur la valeur des précédents : les uns veulent que la règle du précédent soit obligatoire pour tous les tribunaux, quel que soit leur niveau; les autres s'y opposent. Dans les années 1852 à 1861[33], leurs « porte-drapeaux » respectifs sont ouvertement lord Campbell et lord St. Leonards[34].

2.3. PÉRIODE D'APPLICATION OBLIGATOIRE DE LA RÈGLE DU PRÉCÉDENT EN ANGLETERRE ET AU CANADA : *STARE DECISIS*!

Angleterre

La période qui voit les beaux jours de l'application obligatoire de la règle du précédent va de 1861 à 1966. On l'appelle parfois la période de la règle stricte du précédent[35].

---

31 J. VANDERLINDEN, précité, note 18, 73. Voir la section 3.1. du présent texte sur la *ratio decidendi*.

32 Voir I. RORIVE, précité, note 25, 156-168, qui distingue au XIX[e] siècle les périodes suivantes : 1800-1852 (période d'un certain consensus selon lequel les juges ne sont pas formellement tenus de respecter les décisions antérieures), 1852-1861 (lord St. Leonards contre lord Campbell) et 1861-1898 (basculement vers la règle stricte et contraignante du précédent).

33 I. RORIVE, précité, note 25, 159-166.

34 *Id*. Voir au début de la controverse : *Bright* v. *Hutton*, (1852) 3 H.L.Cas. (Clark's) 341 (« *Bright* »), reproduit dans 10 E.R. 133 (H.L.), où la majorité des lords refuse de suivre la décision rendue deux ans plus tôt dans l'affaire *Hutton* v. *Upfill*, (1850) 2 H.L.Cas. 674. Dans l'affaire *Bright*, lord St. Leonards, majoritaire, dit ceci à la page 388 : « … this House like every other Court of Justice, possesses an inherent power to correct an error into which it may have fallen »; en revanche, lord Campbell, dissident, dit aux pages 391-392 : « … a decision of this high Court, in point of law, is conclusive upon the House itself, as well as upon all inferior tribunals. … it can only be altered by an Act of the Legislature. »

35 C. BOURBONNAIS HYDE, précité, note 17, 470-473. L'auteur renvoie à Jim EVANS, « Change in the Doctrine of Precedent in the Nineteenth Century », dans

(à suivre…)

C'est en effet par l'arrêt *Beamish* v. *Beamish* rendu par la Chambre des lords en 1861[36] que la portée obligatoire de la règle du précédent est établie, y compris pour la Chambre des lords elle-même. Cet arrêt met fin au désaccord entre lord St. Leonards et lord Campbell. Voici ce que ce dernier dit :

« But it is my duty to say that your Lordships are bound by this decision [*The Queen v. Millis*], …, and that the rule of law which your Lordships lay down as the ground of your judgment, sitting judicially, as the last and supreme Court of Appeal for this empire, must be taken for law till altered by an Act of Parliament, agreed to by the Commons and the Crown, as well as by your Lordships. The law laid down as your *ratio decidendi*, being clearly binding on all inferior tribunals, and on all the rest of the Queen's subjects, if it were not considered as equally binding upon your Lordships, this House would be arrogating to itself the right of altering the law, and legislating by its own separate authority[37]. » (Soulignement ajouté)

[TRADUCTION] « Il est de mon devoir de dire que les lords de la Chambre sont liés par cette décision [*R. v. Millis*] […] et que la règle de droit sur laquelle les lords fondent leur jugement, en tant que juges de la plus haute cour d'appel de l'empire, doit être considérée comme étant le droit applicable jusqu'à ce qu'elle soit changée par une loi du Parlement, avec l'assentiment de la Chambre des communes, de la Reine et de la Chambre des lords. Si la *ratio decidendi* de cette décision, qui a un effet clairement contraignant sur tous les tribunaux inférieurs, ainsi que sur tous les sujets de Sa Majesté, n'était pas considérée comme ayant aussi un effet contraignant sur les lords de la Chambre, la Chambre s'arrogerait le pouvoir de changer le droit et de légiférer de sa propre autorité[38]. » (Soulignement ajouté)

Avec lord Campbell, la Chambre des lords rompt ainsi avec la théorie déclaratoire du précédent judiciaire de Blackstone, puisqu'elle affirme que le Parlement, mais lui seul, peut modifier la jurisprudence de la Chambre[39]. Dorénavant les juges créent des règles de droit et ne découvrent plus le droit

---

(…suite)

Laurence GOLDSTEIN, *Precedent in Law*, Oxford, Clarendon Press, 1987, qui distingue trois périodes dans l'évolution de la règle du précédent au XIX^e^ siècle au Royaume-Uni : période de 1800 à 1834 (où on commence à penser que les tribunaux inférieurs devraient être liés par les jugements des tribunaux supérieurs), période de 1835 à 1861 (période de dissension jusqu'à l'arrêt *Beamish* (*infra*, note 36) qui confirme la portée obligatoire de la règle du précédent, y compris pour la Chambre des lords) et période de 1861 à 1900 (règle stricte et obligatoire du précédent).

36 (1861) 9 H.L.Cas. (Clark's) 273, reproduit dans 11 E.R. 735 (H.L.) (« *Beamish* »). Il convient de noter que la décision *La Reine* v. *Millis* était initialement partagée en appel : (1843-1844) 10 Clark & Finnelly 534, reproduit dans 8 E.R. 844 (H.L.).

37 *Beamish*, précité, note 36, Lord Chancellor (lord Campbell), 338-339, auquel se sont ralliés lord Cranworth (344), lord Wensleydale (348-349) et lord Chelmsford (353).

38 Traduction de l'auteur.

39 I. RORIVE, précité, note 25, 161-162 et 165 (théorie positiviste, prônant la séparation des pouvoirs législatif et judiciaire).

à partir d'une coutume immémoriale préexistante comme du temps de Blackstone. C'est l'époque du positivisme[40]. La règle du précédent (*stare decisis*) en est le fleuron.

Le s*tare decisis* devient un véritable principe de common law : les décisions des tribunaux inférieurs sont soumises à celles des tribunaux hiérarchiquement supérieurs. La règle a un effet contraignant. Elle oblige le juge saisi d'une affaire à appliquer la même solution que celle qu'un tribunal supérieur a appliquée à des affaires semblables.

Il faut dire que l'application obligatoire de la règle du précédent est facilitée en Angleterre par deux choses :

- À partir de 1865, les jugements commencent à être publiés dans des recueils de façon beaucoup plus rigoureuse qu'auparavant. C'est en effet cette année-là que l'*Incorporated Council of Law Reporting for England and Wales* commence à constituer des recueils de jurisprudence ordonnés, les *Law Reports*[41].

- En 1875-76, le système judiciaire anglais est réorganisé et simplifié[42]. Les tribunaux d'*equity* sont notamment fusionnés avec les tribunaux de common law. Dorénavant, il y a en Angleterre la High Court of Justice en première instance, puis la Court of Appeal et enfin, au sommet, la Chambre des lords[43]. La consultation des jugements, limités à ces tribunaux, devient plus aisée.

En 1898, lord Halsbury, pour la Chambre des lords, confirme, dans l'arrêt *The London Street Tramways Company, Limited* v. *The London County Council*, que la règle du précédent s'impose à tous les tribunaux, y compris à la Chambre des lords[44]. Il précise que seule une loi du Parlement

---

40 C. BOURBONNAIS HYDE, précité, note 17, 480-481 sur le positivisme.

41 *Id.*, 469.

42 *The Supreme Court of Judicature Act, 1873*, 36 & 37 Vict. Cap. 66, modifié par *The Supreme Court of Judicature Act, 1975*, 38 & 39 Vict. Cap. 77, ainsi que *The Appellate Jurisdition Act, 1876*, 39 & 40 Vict. Cap. 59. Voir à ce sujet *The Supreme Court of Judicature Acts, 1873, 1875 and 1877 and the Appellate Jurisdiction Act, 1876*, London, Stevens & Hanes, 1877.

43 J. VANDERLINDEN, précité, note 18, 76-79.

44 [1898] A.C. 375, 379. Lord Halsbury y dit aussi que c'est un principe établi depuis des siècles, mais cette affirmation ne résiste pas à l'analyse historique.

peut contrer cette règle[45]. La conception du rôle du juge devient en quelque sorte mécanique.

Canada

La Cour suprême du Canada, créée en 1875, suit le mouvement. En 1909, le juge Anglin, de cette Cour, souligne ceci dans l'affaire *Stuart* c. *Bank of Montreal*[46] :

« [I]t is of supreme importance that people may know with certainty what the law is, and this end can only be attained by a loyal adherence to the doctrine of *stare decisis*[47]. »

[TRADUCTION] « Il est de la plus haute importance que chacun puisse savoir avec certitude quel est le droit, et cela n'est rendu possible que par l'application fidèle du principe du *stare decisis*[48]. »

L'emploi de la formulation latine *stare decisis* par le juge Anglin peut sembler suranné aujourd'hui. Elle signifie : « Que la décision demeure »! L'expression est brève. Elle est claire. Elle ne souffre pas la discussion.

Le *stare decisis* est en fait la forme abrégée de la maxime : *stare decisis et non quieta movere*, qu'on peut rendre ainsi en français : « tenez-vous-en à ce qui a été décidé » (*stare decisis*) et « n'allez pas troubler ce qui est établi » (*non quieta movere*)[49]. Albert Mayrand a donné aussi à cette maxime la touche suivante : « s'en tenir aux règles établies par les tribunaux et ne pas les remettre en question en les modifiant subrepticement »[50].

L'application du principe du *stare decisis* est d'autant plus rigoureuse au Canada que les jugements de la Cour suprême peuvent alors faire l'objet d'un appel auprès du Comité judiciaire du Conseil privé au Royaume-Uni[51].

---

45 *Id.*, 381.

46 (1909) 41 S.C.R. 516 (« *Stuart* »), conf. par [1911] A.C. 120 (Comité judiciaire du Conseil privé).

47 *Id.*, 549-550.

48 Traduction de l'auteur.

49 A. MAYRAND, précité, note 16, 772.

50 Albert MAYRAND (1912-2004), *Dictionnaire de maximes et locutions latines utilisées en droit*, 4e éd. mise à jour par Mairtin MAC AODHA, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2007, p. 574.

51 Le Comité judiciaire du Conseil privé a été créé en 1833 comme instance judiciaire ultime pour les colonies et certains États du Commonwealth : *Judicial Committee Act 1833*, c. 41 (3 and 4 Will 4).

La Cour suprême du Canada se considère donc comme liée par les décisions du Comité judiciaire du Conseil privé, mais aussi par ses propres décisions tant que celles-ci ne sont pas infirmées par celui-ci.

2.4. PÉRIODE D'APPLICATION RIGOUREUSE DE LA RÈGLE DU PRÉCÉDENT EN ANGLETERRE ET AU CANADA, ATTÉNUÉE DANS LE CAS DU PLUS HAUT TRIBUNAL

Angleterre

En 1966, soit plus de 100 ans après la décision *Beamish*[52] sur l'effet contraignant de la règle du précédent, la Chambre des lords en atténue la portée pour ce qui est de ses propres décisions.

Le *Practice Statement*[53] sur les précédents judiciaires, prononcé par lord Gardiner le 26 juillet 1966 en présence de la plupart des lords de la Chambre, en tant qu'instance judiciaire, déclare que celle-ci ne sera plus liée par ses propres précédents lorsqu'il conviendra conviendra de s'en écarter (*when it appears right to do so*)[54] :

« Their Lordships regard the use of precedent as an indispensable foundation upon which to decide what is the law and its application to individual cases. It provides at least some degree of certainty upon which individuals can rely in the conduct of their affairs, as well as a basis for orderly development of legal rules.

Their Lordships nevertheless recognise that too rigid adherence to precedent may lead to injustice in a particular case and also unduly restrict the proper development of the law. They propose, therefore, to modify their present practice and, while treating former decisions of this House as normally binding, to depart from a previous decision when it appears right to do so.

In this connection they will bear in mind the danger of disturbing retrospectively the basis on which contracts, settlements of property and

[TRADUCTION] « Les lords considèrent qu'il est indispensable de se fonder sur les précédents pour dire le droit et pour l'appliquer aux différents cas. Cela apporte au moins une certaine certitude sur laquelle les particuliers peuvent s'appuyer pour organiser leurs affaires, ainsi que des bases pour une évolution ordonnée des règles de droit.

Les lords reconnaissent néanmoins qu'une adhésion trop stricte à la règle du précédent peut conduire à des injustices dans des cas particuliers, en plus de restreindre indûment la bonne évolution du droit. Ils proposent, par conséquent, de modifier leur pratique actuelle et, tout en continuant de se considérer normalement liés par les décisions antérieures de la Chambre, de s'en écarter lorsqu'il convient de le faire.

---

52 Précité, note 36.

53 *Practice Statement (Judicial Precedent)*, [1966] 1 W.L.R. 1234.

54 I. RORIVE, précité, note 25, 178-181; voir aussi C. BOURBONNAIS HYDE, précité, note 17, 472-473.

fiscal arrangements have been entered into and also the special need for certainty as to the criminal law.

This announcement is not intended to affect the use of precedent elsewhere than in this House. » (Soulignement ajouté)

Ce faisant, ils garderont à l'esprit le risque de nuire rétroactivement au fondement de contrats, de règlements concernant des biens et d'arrangements fiscaux, ainsi qu'au besoin tout particulier de certitude en droit criminel.

La présente déclaration ne touche aucunement la règle du précédent ailleurs qu'à la Chambre des lords[55]. » (Soulignement ajouté)

C'est ce qu'on appelle en anglais l'*overruling*. L'auteur Isabelle Rorive explique le contexte juridique dans lequel le *Practice Statement* de 1966 a vu le jour : la doctrine ainsi que certains lords de la Chambre des lords dans son rôle d'instance judiciaire, notamment lord Wright, lord Evershed, lord Cohen, lord Reid et lord Radcliffe et, en dehors de cette instance, lord Denning et lord Devlin de la Cour d'appel britannique, critiquaient la position de lord Halsbury[56] qui avait prôné, comme nous l'avons vu, l'application de la règle du précédent à tous, même à la Chambre des lords.

Isabelle Rorive analyse aussi les décisions subséquentes de la Chambre et conclut que, par le *Practice Statement*, la Chambre a joué un rôle crucial en décidant d'écarter certains précédents, même s'il est difficile de cerner des principes directeurs[57]. Le seul principe récurrent est qu'un précédent ne peut être invalidé au seul motif qu'il est erroné; la Chambre doit être convaincue que la répudiation d'un précédent contribue à améliorer le droit au regard de la justice, de la sécurité juridique ou de la cohérence, mais avec déférence envers le Parlement qui, seul, peut réaliser certaines réformes[58]. Par l'*overruling*, la Chambre des lords a clairement voulu faciliter l'évolution de la common law au Royaume-Uni.

Canada

Au Canada, le caractère obligatoire de la règle du précédent est atténué au niveau de la Cour suprême dans les années 1950, après que les appels au Comité judiciaire du Conseil privé de Londres ont été abolis[59]. En effet, la

---

55 Traduction de l'auteur.

56 I. RORIVE, précité, note 25, 171-178.

57 *Id*., 183-186.

58 *Id*., 187-188. Pour plus de détails sur les causes analysées par cet auteur : *id*., 188-225.

59 Il convient de noter qu'en matière criminelle, c'est en 1933 que les appels au Comité judiciaire du Conseil privé ont été abolis. En toute autre matière, c'est en 1949 qu'ils

(à suivre…)

Cour suprême du Canada devient alors le tribunal de dernier ressort en toutes matières.

La Cour suprême n'est plus captive « face aux liens du précédent venu d'ailleurs »[60]; elle est libre d'élaborer une jurisprudence « authentiquement » canadienne[61]. Elle n'est donc plus liée par ses propres précédents. De plus, la Cour suprême du Canada ainsi que les tribunaux qui lui sont inférieurs ne demeurent liés par les décisions du Comité judiciaire du Conseil privé d'avant 1949 que dans la mesure où elle ne les écarte pas[62].

Il faut toutefois des motifs sérieux ou impérieux pour que la Cour suprême du Canada accepte d'écarter un précédent. En 1967, dans l'arrêt *Binus* c. *La Reine*, le juge Cartwright, aux motifs duquel les juges Ritchie et Spence se sont ralliés, l'indique expressément[63] :

« I do not doubt the power of this Court to depart from a previous judgment of its own but, where the earlier decision has not been made *per incuriam*, and especially in cases in which Parliament or the Legislature is free to alter the law on the point decided, I think that such a departure should be made only for compelling reasons. The ancient warning, repeated by Anglin C.J.C. in *Daoust, Lalonde*

[TRADUCTION] « Je ne doute pas que cette Cour a le pouvoir de s'écarter de l'un de ses propres arrêts antérieurs, mais, lorsqu'il ne s'agit pas d'un arrêt rendu *per incuriam*, et surtout dans les cas où le Parlement ou la législature a toute liberté de modifier la loi en ce qui a trait à la question tranchée, j'estime qu'on ne doit ainsi s'écarter d'un arrêt antérieur que pour des motifs sérieux.

(…suite)

l'ont été : *Loi modifiant la Loi sur la Cour suprême*, S.C. 1949 (2e session), ch. 37. Voir aussi C. BOURBONNAIS HYDE, précité, note 17, 474-475, sur le fait que lors de la création de la Cour suprême du Canada en 1875, il a été question d'annuler les appels au Comité judiciaire du Conseil privé, ce à quoi Sir John A. MacDonald s'est opposé.

60 C. BOURBONNAIS HYDE, précité, note 17, 475.

61 *Id*. Voir aussi Bora LASKIN, « The Supreme Court of Canada: A Final Court of and for Canadians », (1951), vol. 29, n° 10 *La Revue du Barreau canadien* 1038-1079, 1074-1075. Voir par exemple *Re The Farm Products Marketing Act*, [1957] S.C.R. 198, 212.

62 D. PARKES, précité, note 6, 138.

63 [1967] S.C.R. 594 (« *Binus* »). La question était de savoir si le tribunal des faits devait être convaincu que la conduite de l'accusé allait au-delà de la négligence inattentive et équivalait à de la négligence intentionnelle, dans le contexte du paragraphe 221(4) du *Code criminel* concernant l'infraction de conduite dangereuse pour le public. La réponse a été affirmative : la Cour a appliqué le principe du *stare decisis* à la lumière de la *ratio* de l'arrêt *Mann* c. *La Reine*, [1966] R.C.S. 238 (ce n'était pas un *obiter*). Mais, pour un exemple où la Cour a écarté un précédent, voir *Bell* c. *La Reine*, [1979] 2 R.C.S. 212, 219-220.

& Cie Ltée v. *Ferland* …, *ubi jus est aut vagum aut incertum, ibi maxima servitus prevalebit*, should not be forgotten[64]. » (Soulignement ajouté)

Il ne faut pas oublier cette ancienne mise en garde que le juge en chef Anglin a réitérée dans l'affaire *Daoust, Lalonde & Cie Ltée* c. *Ferland* […] : *ubi jus est aut vagum aut incertum, ibi maxima servitus prevalebit*[65]. » (Soulignement ajouté)

L'époque était encore au latin. Sans traduction, cette mise en garde latine de la Cour laisse perplexe. Albert Mayrand l'a traduit comme suit : « Là où le droit est soit vague soit incertain, la plus grande obéissance prévaudra. » Qu'est-ce que cela veut dire? Albert Mayrand trouvait lui-même la formule plutôt « vague et d'une signification incertaine »! Mais il ajoutait : « Le mérite de cette doctrine [*stare decisis*] est précisément de rendre le droit certain en dépit des incertitudes inévitables de la législation. L'obéissance (*servitus*) recommandée serait donc la conformité des décisions à la jurisprudence établie[66]. » D'où la nécessité de motifs impérieux pour répudier un précédent. Il est intéressant de noter que dans l'affaire *Daoust, Lalonde & Cie* c. *Ferland*[67] rendue par la Cour suprême en 1932, le juge en chef Anglin précise que le principe du *stare decisis* s'applique à toute cause entendue par la Cour suprême, quelle que soit la province d'origine[68].

C'est véritablement en 1982, dans l'affaire *Ranville*[69], que la Cour suprême du Canada écarte clairement la règle du précédent à son égard[70]. Le juge Dickson, auquel se sont joints le juge en chef Laskin et les juges Estey, McIntyre et Chouinard, dit ceci :

---

64 *Binus*, précité, note 63, 601.

65 Traduction de la première phrase tirée de l'affaire *Ministère des Affaires indiennes et du Nord canadien* c. *Ranville*, [1982] 2 R.C.S. 518, 529 (« *Ranville* »). Traduction de l'auteur pour le reste.

66 A. MAYRAND, précité, note 50, p. 604-605.

67 [1932] S.C.R. 343.

68 *Id.*, 351. Cette cause portait sur l'article 1301 du *Code civil du Bas-Canada*. Voir A. MAYRAND, précité, note 16, 782-784, sur l'indocilité de la Cour d'appel du Québec vis-à-vis de la Cour suprême du Canada, lorsque cette dernière avait tendance à promouvoir l'unification du droit canadien, idée abandonnée par la suite sous l'influence du juge Mignault. Voir aussi à ce sujet Albert MAYRAND, « L'autorité du précédent judiciaire en droit québécois », (1959-60) 10 *Revue juridique Thémis* 69, 71-73.

69 Précité, note 65. Il y était question du précédent *Herman* c. *Sous-procureur général du Canada*, [1979] 1 R.C.S. 729, sur le critère applicable pour déterminer si un juge agit en tant que *persona designata*.

70 C. BOURBONNAIS HYDE, précité, note 17, 474.

« In this instance adherence to the *stare decisis* principle would generate more uncertainty than certainty. »

« En l'espèce, suivre le principe du *stare decisis* créerait plus d'incertitude que de certitude[71]. »

Il rappelle à ce sujet :

« The traditional justification for the *stare decisis* principle is certainty in the law. This of course remains an important consideration even though this Court has announced its willingness, for compelling reasons, to overturn a prior decision. »
(Soulignement ajouté)

« Le principe du *stare decisis* se justifie traditionnellement par la certitude qu'il apporte au droit. Cela demeure évidemment une considération importante, même si cette Cour s'est dite prête à renverser un arrêt antérieur, lorsqu'il y a des motifs sérieux de le faire[72]. »
(Soulignement ajouté)

Le juge Ritchie, auquel s'est joint le juge Beetz, abonde dans le même sens que le juge Dickson et ajoute qu'il souscrit aux propos tenus par le juge Cartwright dans l'arrêt *Binus* de 1967[73].

L'autorité du précédent est encore aujourd'hui un principe de common law auquel les tribunaux inférieurs ne doivent pas déroger. Seule la Cour suprême du Canada peut écarter ses propres précédents, pour des motifs impérieux.

Elle l'a fermement rappelé en 2012 dans l'arrêt *Canada* c. *Craig*[74] comme nous le verrons plus loin.

3. CADRE D'APPLICATION DE LA RÈGLE DU PRÉCÉDENT EN COMMON LAW

Nous avons indiqué que la règle du précédent oblige le juge saisi d'une cause à appliquer la même solution que celle qu'un tribunal supérieur a appliquée à des affaires similaires. Cela vise la *ratio decidendi* des jugements antérieurs et touche non seulement les règles de common law mais aussi l'interprétation de la loi.

---

71 *Ranville*, précité, note 65, 528.

72 *Id.*, 527.

73 *Id.*, 528-529. Voir *Binus*, précité, note 63 et note 65 (hormis la mise en garde en latin citée par le juge Cartwright, qui n'est pas reprise par le juge Ritchie dans l'arrêt *Ranville*).

74 [2012] 2 R.C.S. 489, par. 3, 18 et 19 (« *Craig* »). Voir la section 5.4. du présent texte.

3.1. APPLICATION DE LA *RATIO DECIDENDI* DU PRÉCÉDENT

Comme le dit lord Mansfield dès la fin du XVIII[e] siècle[75] et comme l'indiquent tant la Chambre des lords que la Cour suprême du Canada dès le XIX[e] siècle[76], la règle du précédent vise la *ratio decidendi* d'un jugement, et non pas les *obiter dicta.*

La *ratio decidendi* est le principe juridique, le motif essentiel qui justifie la décision; c'est ce qui a réellement été décidé. L'*obiter dictum* est une observation, une remarque, une opinion incidente, qui n'est pas indispensable pour rendre la décision.

Il convient de noter que la *ratio* à laquelle souscrivent en majorité les juges de la Cour suprême du Canada dans une cause représente la *ratio* de la Cour[77]. L'unanimité n'est pas requise pour qu'un précédent soit constitué.

En 1980, la question s'est posée de savoir si un *obiter* de la Cour suprême du Canada peut être contraignant pour les tribunaux inférieurs[78]. Il y a eu une certaine confusion lorsque le juge Chouinard a indiqué dans l'affaire *La Reine* c. *Sellars*[79] que : « dans *Paradis c. La Reine*, cette Cour a exprimé l'opinion majoritaire qu'il faut appliquer au témoignage du complice après le fait la même règle de prudence qu'à celui du complice du fait et on doit donc, me semble-t-il, tenir que telle est l'interprétation qui prévaut » (soulignement ajouté). Le juge Chouinard a poursuivi ainsi : « La Cour, comme elle le fait à l'occasion, s'est ainsi prononcée sur la question, même s'il n'était pas indispensable de le faire pour disposer du pourvoi[80]. »

Beaucoup en déduisirent alors qu'un *obiter* de la Cour suprême du Canada lie les tribunaux inférieurs. En 2005, dans l'affaire *La Reine* c. *Henry*[81], le juge Binnie, au nom de la Cour suprême, corrige le tir :

---

75 Voir la section 2.2. du présent texte.

76 Voir la section 2.3. du présent texte. Voir aussi *Quinn* v. *Leathem*, [1901] A.C. 495 (H.L.), lord Halsbury, 506.

77 *La Reine* c. *Ibanescu*, 2013 CSC 31, par. 1.

78 Voir à ce sujet D. PARKES, précité, note 6, 138-141.

79 [1980] 1 R.C.S. 527 (affaire de droit criminel).

80 *Id.*, 529. Soulignement ajouté.

81 [2005] 3 R.C.S. 609 (« *Henry* »).

« [55] … So far as Chouinard J. was concerned, the Court of which he was a member had ruled on the point, and he proposed to be consistent and follow it. However, the "*Sellars* principle", as it came to be known, was thought by some observers to stand for the proposition that whatever was said in a majority judgment of the Supreme Court of Canada was binding, no matter how incidental to the main point of the case or how far it was removed from the dispositive facts and principles of law; …

[56] … the notion of "binding effect" as a matter of law was disavowed by this Court in *Reference re Remuneration of Judges of the Provincial Court of Prince Edward Island*, [1997] 3 S.C.R. 3, at para. 168, for example, where Lamer C.J., writing for six members of the seven-judge panel said that "the remarks of Le Dain J. [writing for the Court in *Valente v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 673] were strictly obiter dicta, and do not bind the courts below". »
(Soulignement ajouté)

« [55] […] Pour le juge Chouinard, l'instance décisionnelle dont il faisait partie avait statué sur la question, et il entendait faire preuve de cohérence et appliquer la règle. Toutefois, certains observateurs ont considéré que le "principe *Sellars*", comme on a fini par l'appeler, voulait que chaque observation figurant dans les motifs des juges majoritaires, si accessoire soit-elle par rapport à la question principale et si éloignée soit-elle des faits et principes de droit déterminants, avait force contraignante; […]

[56] […] notre Cour a rejeté la notion d'effet juridiquement contraignant, par exemple, dans le *Renvoi relatif à la rémunération des juges de la Cour provinciale de l'Île-du-Prince-Édouard*, [1997] 3 R.C.S. 3, où le juge en chef Lamer, s'exprimant au nom de six des sept juges de la formation, a écrit au par. 168 : "les remarques du juge Le Dain [qui a rédigé le jugement de la Cour dans *Valente c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 673] étaient strictement une opinion incidente, qui ne lie pas les juridictions inférieures". »
(Soulignement ajouté)

Autrement dit, un *obiter* dans les motifs majoritaires ou unanimes de la Cour suprême n'est pas une règle de droit à laquelle la règle du précédent s'applique. Il ne doit pas être considéré comme liant les tribunaux inférieurs.

Cela dit, il n'est pas toujours facile de faire la distinction entre la *ratio decidendi* d'un jugement et un *obiter*. De plus, certaines remarques ou opinions incidentes de la Cour suprême sont plus importantes que d'autres. Ainsi en est-il des cadres d'analyse donnés parfois par la Cour suprême à l'intention des tribunaux : ces cadres, qui contribuent à faire évoluer le droit, doivent être acceptés comme faisant autorité[82].

À titre d'exemple en matière fiscale, les principes directeurs relatifs à l'interprétation des lois fiscales donnés à l'intention des tribunaux dans l'arrêt *Stubart Investments Ltd.* c. *La Reine*[83] ont fait autorité. De même, la

---

82 *Id.*, par. 57. La Cour donne comme exemple de cadre d'analyse faisant autorité le test de proportionnalité relatif à l'article 1 de la *Charte canadienne des droits et libertés.* Pour une critique à ce sujet, voir Mathieu DEVINAT, « The trouble with *Henry*: Legal Methodology and Precedents in Canadian Law », (2006-2007), vol. 32 *Queen's Law Journal* 278-279.

83 [1984] 1 R.C.S. 536, 579-580 (« *Stubart* »).

façon d'aborder la règle générale anti-évitement qui est résumée dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada* c. *Canada*[84] fait elle aussi autorité.

Signalons enfin qu'un avis consultatif de la Cour suprême sur une question qui lui est déférée dans un renvoi par le gouverneur en conseil n'est pas en lui-même juridiquement contraignant, mais qu'il est suivi dans les faits[85].

3.2. AUTORITÉ DU PRÉCÉDENT DANS LES RÈGLES DE COMMON LAW

Au départ, la règle du précédent concerne essentiellement les règles de droit établies par les juges, notamment les règles de preuve.

Si la Cour suprême du Canada doit reformuler une de ces règles, c'est lentement et progressivement qu'elle le fait. En matière criminelle, la Cour a ainsi jugé, dans l'affaire *La Reine* c. *B. (K.G.)*[86], que « les tribunaux sont les mieux placés pour évaluer l'effet et les lacunes possibles des règles de common law dans la pratique »[87]. Dans cette affaire, la règle relative aux déclarations antérieures incompatibles du témoin a « été énoncée par les juges et se prête à la réforme judiciaire, et sa modification s'inscrit dans l'évolution naturelle du droit en matière de ouï-dire […] »[88].

L'autorité du précédent touche donc au rôle du juge qui est appelé à appliquer les règles existantes de common law, règles que la Cour suprême peut réformer.

Dans le domaine fiscal, il est un exemple où la Cour suprême du Canada n'a pas voulu réformer les règles de common law applicables en matière de fins de bienfaisance. Dans l'affaire *A.Y.S.A. Amateur Youth Soccer Association* c. *Canada (Agence du revenu)*[89], la Cour fait état des décisions qu'elle a rendues précédemment et dans lesquelles elle a retenu les principes

---

84 [2005] 2 R.C.S. 601, par. 66 (« *Hypothèques Trustco* »).

85 *Bedford*, précité, note 15, par. 40, à propos du *Renvoi sur la prostitution* et citant Gerald RUBIN, « The Nature, Use and Effect of Reference Cases in Canadian Constitutional Law », (1960) 6 *McGill L.J.* 168, 175.

86 [1993] 1 R.C.S. 740, j. en chef Lamer (« *B. (K.G.)* »).

87 *Id.*, 775.

88 *Id.*, 777.

89 [2007] 3 R.C.S. 217 (« *A.Y.S.A.* »).

de common law formulés en 1891 par la Chambre des lords dans l'arrêt *Commissioners for Special Purposes of the Income Tax* v. *Pemsel*[90]. L'arrêt *Pemsel* a établi quatre catégories auxquelles doivent se rattacher les fins de bienfaisance : 1) le soulagement de la pauvreté, 2) la promotion de l'éducation, 3) la promotion de la religion et 4) les autres fins utiles à la société ne relevant pas des catégories précitées[91]. Dans ses motifs auxquels sept autres juges souscrivent, le juge Rothstein conclut que l'A.Y.S.A., qui est une association de soccer amateur de l'Ontario, n'est pas une œuvre de bienfaisance au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu*[92] car cette loi, lue en contexte, ne contredit pas les principes de common law en matière de fins de bienfaisance. Or, la common law ne reconnaît pas le caractère de bienfaisance à la promotion du sport[93]. S'il doit y avoir une réforme à ce sujet, c'est au législateur de la faire.

3.3. AUTORITÉ DU PRÉCÉDENT DANS L'INTERPRÉTATION DE LA LOI

La loi contredit ou modifie à l'occasion les règles de common law établies par les tribunaux. On pourrait donc penser que le champ d'action de la common law en tant que créatrice de règles de droit et, par suite, la portée de la règle du précédent se seraient rétrécis face à la manie légiférante du XX^{e} siècle et du début du XXI^{e}, qui ne semble pas près de se modérer.

Il n'en est rien. Car chaque disposition législative nouvelle, pour peu qu'elle soit ambiguë ou qu'un plaideur cherche à la voir ainsi, exige une interprétation des tribunaux. La loi contribue par le fait même à « produire » de la common law[94]. Dès lors, la règle du précédent va s'appliquer à l'interprétation de la loi : les tribunaux inférieurs doivent respecter l'interprétation donnée par les tribunaux qui leur sont supérieurs. Il s'agit là non pas d'une obligation morale de respecter les précédents, mais bien de *stare decisis*.

Ainsi, de nos jours, c'est principalement en matière d'interprétation législative que la règle du précédent s'applique dans certains domaines.

---

90 [1891] A.C. 531 (H.L.), 583 (« *Pemsel* »).

91 *A.Y.S.A.*, précité, note 89, par. 26 et suiv.

92 L.R.C. 1985, ch. 1 (5^{e} suppl.) et mod. (« L.I.R. »).

93 *A.Y.S.A.*, précité, note 89, par. 30-31 et 45.

94 C. BOURBONNAIS HYDE, précité, note 17, 490-491.

À cet égard, par sa complexité, la loi fiscale est un terrain particulièrement propice. Les interprétations de ses dispositions détaillées se confrontent et les tribunaux doivent trancher. La règle du précédent y est la règle du jeu… tant que la Cour suprême ou le Parlement n'interviennent pas pour désavouer une interprétation.

Il ne faut donc pas croire que l'ampleur de la loi fiscale et le refus justifié de la Cour suprême d'établir de nouvelles règles dans ce domaine[95] ont éliminé la règle du précédent du droit fiscal. Hormis les cas d'inconstitutionnalité d'une disposition législative, il est normal que les tribunaux ne contredisent pas la loi, celle-ci étant souveraine. En revanche, précisément parce qu'elle est souveraine, la loi peut contredire la common law. Or, les tribunaux interprètent la loi. La règle du précédent s'applique par conséquent à l'interprétation des dispositions de la loi. Cela vaut pour toutes les lois, même la loi fiscale[96].

4. AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS DE LA RÈGLE DU PRÉCÉDENT

Au fil de l'histoire de la règle du précédent, son but a peu à peu glissé d'un respect du passé visant à garantir la neutralité des juges vers une quête de certitude visant à favoriser la sécurité juridique. Mais la règle du précédent est parfois trop rigide. Pour y remédier, on a cherché à l'assouplir.

4.1. AVANTAGES : IMAGE DE NEUTRALITÉ ET SÉCURITÉ JURIDIQUE

Au départ, la référence aux précédents reflète un souci d'indépendance et de neutralité des juges fondé sur le respect du passé, qui présente l'avantage d'offrir :

---

95 Voir *Canderel Ltée* c. *Canada*, [1998] 1 R.C.S. 147 (« *Canderel* »), j. Iacobucci pour la Cour, par. 41 : « […] En tant que ligne de conduite et par respect pour le rôle même du législateur, c'est un lieu commun que de dire que la promulgation de nouvelles règles de droit fiscal doit être laissée au législateur. […]. » Voir aussi *Entreprises Ludco Ltée* c. *Canada*, [2001] 2 R.C.S. 1082, par. 39, où la Cour suprême indique clairement que les tribunaux ne doivent pas renforcer certaines dispositions législatives lorsque des inquiétudes sont exprimées concernant l'évitement de l'impôt.

96 Exemples en matière fiscale : les arrêts *Craig* (*supra*, note 74) et *Copthorne* (*infra*, note 146) dont il sera question plus loin. Voir aussi *Canderel*, précité, note 95, par. 42, sur la distinction à faire entre les nouvelles règles de droit fiscal, qui sont du ressort du législateur et **l'interprétation** de ces règles, qui relève des tribunaux. La Cour suprême précise que la jurisprudence interprétative entre dans la catégorie des « règles de droit ».

- des références historiques neutres;

- des principes juridiques perfectionnés au cours du temps par leur application répétée;

- des règles existant dans un univers juridique clos, qui sépare le droit de la moralité[97].

En Angleterre, les précédents ont ainsi légitimé un pouvoir judiciaire qui se voulait neutre par rapport au pouvoir royal et au pouvoir du Parlement. Le durcissement de la règle du précédent à la fin de la seconde moitié du XIX[e] siècle et jusqu'au milieu du XX[e] siècle reconnaît l'existence de règles de droit élaborées par les juges, face au rôle souverain du Parlement. Il en résulte que plus l'application des règles de common law est systématique, voire mécanique, grâce à la règle du précédent, plus la common law donne une image de neutralité en semblant mettre chacun à l'abri de l'arbitraire et de l'incertitude[98].

Il est vrai que la règle du précédent répond à des impératifs de certitude, de prévisibilité, d'uniformité et, par suite, de sécurité juridique[99]. Dans une situation similaire, chaque justiciable est traité de la même façon, selon le principe établi dans un précédent.

Les objectifs de certitude, de prévisibilité et d'uniformité reviennent constamment dans les propos des juges sur la règle du précédent. Récemment encore, dans l'arrêt *Craig* rendu en 2012, pour ne citer que celui-là, la Cour suprême du Canada rappelle clairement que l'application de cette règle vise à éviter l'incertitude[100].

4.2. INCONVÉNIENTS : RIGIDITÉ, INFLEXIBILITÉ ET COMPLEXITÉ

La règle du précédent a aussi des inconvénients, à commencer par sa rigidité et son inflexibilité. Au nom de la certitude, on maintient des précédents erronés, injustes ou déraisonnables!

---

97 Voir à ce sujet C. BOURBONNAIS HYDE, précité, note 17, 478-479.

98 *Id.*, 481.

99 Voir par exemple Gerald L. GALL, *The Canadian Legal System*, 5[e] éd., Scarborough, Carswell, 2004, p. 450.

100 *Craig*, précité, note 74, par. 19. Voir la section 5. du présent texte sur la saga *Moldowan-Craig*.

Aussi les tribunaux n'ont pu longtemps faire fi de la justice et de la nécessité de faire évoluer le droit dans une société moderne. Il a fallu assouplir l'application de la règle. C'est ce qu'ont tenté de faire à l'occasion certains juges de tribunaux inférieurs, non sans s'attirer des remontrances puisqu'ils étaient en principe liés par les précédents. Et c'est ce qu'ont fait la Chambre des lords (aujourd'hui la Cour suprême du Royaume-Uni) et la Cour suprême du Canada en ne s'estimant plus liées par leurs propres décisions et en écartant des précédents quand il convenait de le faire. Nous verrons comment.

Certains mentionnent que la règle du précédent contribue à la complexité de la common law[101]. À ce propos, il est vrai que la multiplicité des décisions des tribunaux révèle l'ampleur et la complexité de la common law. Mais cette multiplicité vient notamment du fait que les décisions rendues par les tribunaux, quels qu'ils soient, sont de plus en plus faciles d'accès. Ce ne sont plus uniquement des décisions choisies qui peuvent être consultées dans les recueils annuels officiels des tribunaux[102] ou dans les recueils annuels de sociétés privées[103], ce sont pratiquement toutes les décisions des tribunaux qui sont aujourd'hui accessibles gratuitement sur Internet[104].

À notre avis, la règle du précédent n'en est pas pour autant affaiblie. Au contraire, la hiérarchie verticale des tribunaux[105] fait en sorte que, sur une question donnée, les décisions du tribunal supérieur, faciles d'accès, sont examinées en premier par les justiciables et leurs avocats, puisque ce sont elles qui lieront les tribunaux inférieurs. De plus, les recherches électroniques par mots-clés se font plus aisément que jamais et permettent de sélectionner plus rapidement les décisions antérieures ayant un rapport avec une affaire en cours.

---

101 G. L. GALL, précité, note 99, p. 452 (« vast magnitude and complexity in detail in the common law »).

102 Recueil des arrêts de la Cour suprême du Canada et recueil des décisions des cours fédérales, par exemple, accessibles sur Internet à présent.

103 *Dominion Tax Cases* (CCH), *Tax Cases* (Carswell), par exemple, en matière fiscale.

104 Sites Internet de la Cour canadienne de l'impôt, de la Cour fédérale, de la Cour d'appel fédérale et de la Cour suprême du Canada et sites Internet des tribunaux des provinces du Canada; site Internet CanLII.

105 D. PARKES, précité, note 6, 138.

4.3. RECHERCHE DE SOUPLESSE

4.3.1. Dilemme des juges des tribunaux inférieurs au Canada

Les juges des tribunaux de première instance et des cours intermédiaires d'appel ne souhaitent pas être accusés de ne se préoccuper que du passé et de l'ordre, en oubliant les considérations de justice et les réalités contemporaines.

Le dilemme entre l'indépendance du juge et les impératifs de certitude, de prévisibilité et d'uniformité, surtout en matière d'interprétation des lois, se pose alors.

Comme le dit Pierre-André Côté :

> « 1967. […] Certaines raisons militeraient en faveur d'un assouplissement de la règle de respect des précédents lorsque l'interprétation d'un texte est en cause. D'abord, on peut craindre qu'une technique conçue pour donner une certaine stabilité à un droit non écrit n'ait pour résultat, lorsqu'on la transpose en droit écrit, d'y introduire une excessive rigidité. D'autre part, le recours systématique aux précédents dans l'interprétation des lois peut entrer en conflit avec le devoir qui incombe à tout interprète de rechercher dans le texte même l'intention véritable du législateur : le justiciable n'est-il pas en droit d'attendre du juge qu'il accorde autant d'importance à la volonté législative qu'à une jurisprudence antérieure, qui peut être erronée?
>
> 1968. Comme le soulignait fort justement lord Evershed[106], l'application du *stare decisis* en droit écrit risque d'ériger un écran entre le juge et le texte même de la loi et d'amener les tribunaux à interpréter leurs propres interprétations de la loi plutôt que les termes de celle-ci[107]. » (Soulignement ajouté)

---

[106] C'était avant le *Practice Statement* de 1966 qui établissait que la Chambre des lords pouvait s'écarter de ses propres précédents quand il convenait de le faire. Sir Raymond Evershed était alors juge à la Cour d'appel britannique. Voici ce qu'il dit dans l'affaire *Wright* v. *Walford*, [1955] 1 Q.B. 363 (C.A.), 374-375 :

> « After a matter has come before the courts on the meaning of a phrase in an Act of Parliament there is a certain danger that the courts thereafter will be construing not the Act of Parliament and the words in it, but expositions of the Act of Parliament which find their place in judgments of the court. That is apt to be a dangerous process, because the expositions were made in reference to, and in a sense so as to be necessarily limited to, the particular facts of the particular cases in which they were pronounced. »

[107] Pierre-André CÔTÉ, *Interprétation des lois*, 4e éd., Montréal, Éditions Thémis, 2009, p. 631, par. 1967-1968.

Nous verrons que, dans les affaires *Gunn* c. *Canada*[108] et *Craig*, la Cour d'appel fédérale a fait preuve d'indépendance dans son interprétation du paragraphe 31(1) L.I.R., ce que la Cour suprême lui a reproché dans l'arrêt *Craig*. La sacro-sainte certitude a pris le pas sur l'indépendance des juges de la Cour d'appel, le temps que la Cour suprême reconnaisse implicitement la justesse de leur interprétation[109]. L'assouplissement de la règle du précédent ne peut normalement venir que de la Cour suprême elle-même.

Toutefois, des signes d'ouverture se dessinent : en décembre 2013, dans l'arrêt *Bedford*[110] rendu en matière constitutionnelle, la juge en chef McLachlin, au nom de la Cour suprême, est d'avis qu'une juridiction inférieure peut réexaminer un précédent lorsqu'une nouvelle question de droit se pose ou en cas de modification importante de la situation ou de la preuve. Mais elle souligne que « la barre est haute » :

« [42] In my view, a trial judge can consider and decide arguments based on *Charter* provisions that were not raised in the earlier case; this constitutes a new legal issue. Similarly, the matter may be revisited if new legal issues are raised as a consequence of significant developments in the law, or if there is a change in the circumstances or evidence that fundamentally shifts the parameters of the debate.

[43] The intervener, the David Asper Centre for Constitutional Rights, argues that the common law principle of *stare decisis* is subordinate to the Constitution and cannot require a court to uphold a law which is unconstitutional. It submits that lower courts should not be limited to acting as "mere scribe[s]", creating a record and findings without conducting a legal analysis (I.F., at para. 25).

[44] I agree. As the David Asper Centre also noted, however, a lower court is not entitled to ignore binding precedent, and the threshold for revisiting a matter is not an easy one to reach. In my view, as discussed

« [42] À mon avis, le juge du procès peut se pencher puis se prononcer sur une prétention d'ordre constitutionnel qui n'a pas été invoquée dans l'affaire antérieure; il s'agit alors d'une nouvelle question de droit. De même, le sujet peut être réexaminé lorsque de nouvelles questions de droit sont soulevées par suite d'une évolution importante du droit ou qu'une modification de la situation ou de la preuve change radicalement la donne.

[43] L'intervenant David Asper Centre for Constitutional Rights fait valoir que la règle du *stare decisis* propre à la common law est subordonnée à la Constitution et ne saurait avoir pour effet d'obliger un tribunal à valider une loi inconstitutionnelle. À son avis, une juridiction inférieure ne doit pas s'en tenir au rôle de "simple exécutant" qui constitue un dossier et tire des conclusions sans se livrer à l'analyse du droit (m.i., par. 25).

[44] Je partage cet avis. Mais comme le signale aussi l'intervenant, la juridiction inférieure ne peut faire abstraction d'un précédent qui fait autorité, et la barre est haute lorsqu'il s'agit de justifier le réexamen d'un

---

[108] 2006 CAF 281 (« *Gunn* »).

[109] Voir la section 5. du présent texte.

[110] Précité, note 15. La juge de la Cour supérieure de justice de l'Ontario n'était liée par le *Renvoi sur la prostitution* que sur le point déjà tranché, relatif à la liberté d'expression garantie à l'alinéa 2b) de la *Charte canadienne des droits et libertés.*

above, this threshold is met when a new legal issue is raised, or if there is a significant change in the circumstances or evidence. This balances the need for finality and stability with the recognition that when an appropriate case arises for revisiting precedent, a lower court must be able to perform its full role. »
(Soulignement ajouté)

précédent. Rappelons que, selon moi, le réexamen est justifié lorsqu'une nouvelle question de droit se pose ou qu'il y a modification importante de la situation ou de la preuve. Cette approche met en balance les impératifs que sont le caractère définitif et la stabilité avec la reconnaissance du fait qu'une juridiction inférieure doit pouvoir exercer pleinement sa fonction lorsqu'elle est aux prises avec une situation où il convient de revoir un précédent. » (Soulignement ajouté)

4.3.2. Prudence et mise en balance de deux valeurs, justesse et certitude, par la Cour suprême du Canada

En 2011, le juge Rothstein, dans des motifs concordants quant au résultat mais distincts de ceux de la majorité, souligne dans l'affaire *Procureur général de l'Ontario* c. *Fraser*[111] que la prudence est de mise avant d'écarter une décision antérieure :

« [132] The values of certainty and consistency, which are served by adherence to precedent, are important to the orderly administration of justice in a system based upon the rule of law. Therefore, judges must proceed with caution when deciding to overrule a prior decision. … »

« [132] La certitude et la cohérence, que favorise le respect des précédents, importent pour la bonne administration de la justice dans un régime fondé sur la primauté du droit. Les tribunaux doivent donc être prudents lorsqu'ils sont appelés à écarter une décision antérieure. […] »

Il ajoute qu'il s'agit de mettre en balance les motifs qui justifient le respect du précédent, comme la certitude, la cohérence, la prévisibilité et la légitimité institutionnelle, et la nécessité d'écarter et de ne pas perpétuer un précédent erroné[112]. En somme, vaut-il mieux suivre une décision incorrecte dans l'intérêt de la certitude ou vaut-il mieux corriger l'erreur[113]?

Sur la circonspection dont il faut faire preuve, le juge Rothstein cite l'observation suivante faite par le juge Gibbs, de la Haute Cour d'Australie, dans l'affaire *Queensland* c. *Commonwealth*[114] :

---

111 [2011] 2 R.C.S. 3 (« *Fraser* »).

112 *Id*., par. 139.

113 *Id*., par. 133.

114 (1977) 139 C.L.R. 585, 599, par. 9 (dernière phrase citée traduite par l'auteur). Il est intéressant de noter que, dans cette affaire de droit constitutionnel, le juge Gibbs se considérait lié par la décision antérieure de la Haute Cour d'Australie même s'il était en désaccord avec elle : 600, par. 11.

« No Justice is entitled to ignore the decisions and reasoning of his predecessors, and to arrive at his own judgment as though the pages of the law reports were blank, or as though the authority of a decision did not survive beyond the rising of the Court. A Justice, unlike a legislator, cannot introduce a programme of reform which sets at nought decisions formerly made and principles formerly established. It is only after the most careful and respectful consideration of the earlier decision, and after giving due weight to all the circumstances, that a Justice may give effect to his own opinions in preference to an earlier decision of the Court. »

[TRADUCTION] « Nul juge ne peut ignorer les décisions et le raisonnement de ses prédécesseurs et arriver à ses propres conclusions comme si la jurisprudence n'existait pas, ou qu'une décision cessait d'être opposable dès l'ajournement d'une session. Contrairement au législateur, le juge ne peut entreprendre une réforme qui réduit à néant les décisions antérieures et les principes établis précédemment. Ce n'est qu'après avoir examiné la décision antérieure de la cour avec le plus grand soin et le plus grand respect, et après en avoir pesé toutes les circonstances, que le juge peut faire primer sa propre opinion sur cette décision. »

En 2012, le juge Rothstein qui, cette fois, rédige les motifs unanimes de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Craig*[115], reprend la même idée que celle qu'il avait exprimée dans l'affaire *Fraser*[116]. Il s'agit de mettre en balance la justesse et la certitude :

« [27] The vertical convention of precedent is not at issue with respect to the decision as to whether the Supreme Court should overrule one of its own precedents. Rather, in making this decision the Supreme Court engages in a balancing exercise between the two important values of correctness and certainty. The Court must ask whether it is preferable to adhere to an incorrect precedent to maintain certainty, or to correct the error. … » (Soulignement ajouté)

« [27] Lorsque la Cour suprême examine s'il y a lieu d'écarter l'une de ses propres décisions, ce n'est pas la convention verticale du précédent qui est en jeu. La Cour cherche plutôt alors à mettre en balance deux valeurs importantes, celles de la justesse et de la certitude. Elle doit déterminer s'il faut privilégier la certitude et maintenir un précédent erroné ou s'il faut rectifier l'erreur. […] » (Soulignement ajouté)

Ce n'est pas une simple question de hiérarchie des tribunaux. La mention que fait le juge Rothstein de la convention verticale du précédent répond sans doute au mémoire du sous-procureur général du Canada dans cette affaire. Celui-ci faisait valoir le côté hiérarchique de la règle du précédent, selon lequel toutes les cours d'appel et toutes les cours de première instance doivent suivre les décisions de la Cour suprême du Canada, même si les juges pensent qu'il y a erreur[117]. Le sous-procureur général ajoutait, en renvoyant à l'arrêt *Woods Manufacturing Company*

---

115 Précité, note 74.

116 Précité, note 111.

117 Mémoire du sous-procureur général du Canada, dans l'affaire *Craig*, précité, note 74, par. 27.

Limited c. *La Reine* rendu en 1951[118], que sans le principe du *stare decisis*, l'administration de la justice deviendrait désordonnée, le droit deviendrait incertain et la confiance du public dans le droit serait minée[119].

Le juge Rothstein, pour la Cour, a préféré avec raison examiner les facteurs établis par la Cour suprême elle-même, pour déterminer s'il fallait écarter l'arrêt *Moldowan* c. *La Reine*[120].

L'importance de la mise en balance de la justesse et de la certitude est réitérée par la Cour suprême dans l'arrêt *Bedford*[121] en 2013.

Au fond, il s'agit de voir si les avantages l'emportent sur les inconvénients, comme la juge en chef McLachlin le souligne au nom de la Cour dans l'arrêt *Sriskandarajah*[122] rendu en décembre 2012 :

« [19] Exceptionally, this Court has recognized that it may depart from its prior decisions if there are compelling reasons to do so … The benefits must outweigh the costs. … » (Soulignement ajouté)

« [19] C'est exceptionnellement que la Cour a reconnu qu'elle pouvait rompre avec ses décisions antérieures lorsque des raisons impérieuses le justifiaient […]. Les avantages doivent alors l'emporter sur les inconvénients. […] » (Soulignement ajouté)

4.3.3. Principes directeurs de la Cour suprême du Canada pour écarter un précédent (*overruling*)

Quels sont les facteurs qui peuvent inciter le plus haut tribunal à écarter un précédent?

C'est surtout à l'occasion d'affaires criminelles, et notamment dans les causes suivantes, que la Cour suprême du Canada se prononce à ce sujet.

- En 1988, dans l'arrêt *Bernard* c. *La Reine*[123], le juge en chef Dickson, dissident quant au résultat, dégage quatre facteurs :

---

118 [1951] S.C.R. 504, 515.

119 Mémoire du sous-procureur général du Canada, dans l'affaire *Craig*, précité, note 74, par. 26.

120 [1978] 1 R.C.S. 480 (« *Moldowan* »). Voir la section 5. du présent texte à ce sujet.

121 Précité, note 15, par. 47.

122 Précité, note 23.

123 [1988] 2 R.C.S. 833, j. en chef Dickson, dissident (avec j. Lamer), par. 30-55 (« *Bernard* »). Cet arrêt porte sur la preuve d'intoxication volontaire non opposable à

(à suivre…)

1) le précédent est antérieur à l'adoption de la *Charte canadienne des droits et libertés* et va à l'encontre d'un droit garanti par la *Charte*;

2) il a été atténué par des décisions subséquentes (évolution du droit);

3) il crée de l'incertitude, ce qui va à l'encontre des impératifs de clarté et de certitude du droit, comme c'était le cas dans l'affaire *Ranville*[124];

4) il accroît la responsabilité criminelle d'un accusé au-delà des limites normales.

- En 1990, dans l'arrêt *La Reine* c. *Chaulk*[125], le juge en chef Lamer, pour la majorité, renvoie aux facteurs énoncés par le juge Dickson, en précisant en outre que la liste n'est pas exhaustive et que ce ne sont que des « principes directeurs » pour guider la Cour[126]. Il reprend aussi les propos du juge Dickson selon lequel « même si une décision est erronée, le principe de la certitude en droit demeure une considération importante »[127]. Dans cet arrêt *Chaulk*, c'est à la lumière du quatrième facteur formulé à l'occasion de l'affaire *Bernard* que la Cour écarte l'arrêt *Schwartz* c. *La Reine*[128] sur le sens du mot « mauvais » au paragraphe 16(2) du *Code criminel*, car il élargit « de manière inacceptable la portée de la responsabilité pénale, en l'étendant aux personnes qui, en raison d'une maladie mentale, étaient incapables de savoir qu'un acte était mauvais selon les principes de la société […] »[129].

(…suite)

une accusation d'agression sexuelle entraînant des lésions corporelles, car il s'agit d'une infraction nécessitant une intention générale et non pas une intention spécifique. Les juges dissidents étaient d'avis que l'arrêt *Leary* c. *La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 29 (« *Leary* »), qui est à l'origine de la distinction entre intention générale et intention spécifique, devait être écarté à la lumière de ces quatre facteurs. La majorité suivit, au contraire, l'arrêt *Leary*.

124 *Supra*, notes 65 et 69.

125 [1990] 3 R.C.S. 1303, j. en chef Lamer pour la majorité (« *Chaulk* »).

126 *Id*., 1353.

127 *Id*.

128 [1977] 1 R.C.S. 673.

129 *Chaulk*, précité, note 125, 1353.

- En 1991, dans l'affaire *Salituro*, la Cour suprême rappelle qu'elle est « disposée à infirmer ses propres décisions antérieures quand il y a des raisons impérieuses de le faire »[130]. Elle indique que, tout en respectant le rôle du législateur, elle doit faire preuve d'une certaine souplesse en s'adaptant à l'évolution de la société et contribuer ainsi à celle de la common law :

> « … Judges can and should adapt the common law to reflect the changing social, moral and economic fabric of the country. Judges should not be quick to perpetuate rules whose social foundation has long since disappeared. Nonetheless, there are significant constraints on the power of the judiciary to change the law. As McLachlin J. indicated in *Watkins* …, in a constitutional democracy such as ours it is the legislature and not the courts which has the major responsibility for law reform; and for any changes to the law which may have complex ramifications, however necessary or desirable such changes may be, they should be left to the legislature. The judiciary should confine itself to those incremental changes which are necessary to keep the common law in step with the dynamic and evolving fabric of our society. » (Soulignement ajouté)
>
> « […] Les juges peuvent et doivent adapter la common law aux changements qui se produisent dans le tissu social, moral et économique du pays. Ils ne doivent pas s'empresser de perpétuer des règles dont le fondement social a depuis longtemps disparu. D'importantes contraintes pèsent cependant sur le pouvoir des tribunaux de changer le droit. Comme le juge McLachlin l'a souligné dans l'arrêt *Watkins* […], en régime de démocratie constitutionnelle comme le nôtre, c'est le législateur et non les tribunaux qui assume, quant à la réforme du droit, la responsabilité principale; et tout changement qui risquerait d'entraîner des conséquences complexes devrait, aussi nécessaire ou souhaitable soit-il, être laissé au législateur. Le pouvoir judiciaire doit limiter son intervention aux changements progressifs nécessaires pour que la common law suive l'évolution et le dynamisme de la société[131]. » (Soulignement ajouté)

  C'est ainsi que la Cour décide de changer la règle de common law sur l'inhabilité du conjoint à témoigner pour le poursuivant, de façon à rendre les conjoints séparés habiles à témoigner pour celui-ci.

- L'arrêt *B. (K.G.)*[132] rendu en 1993 porte aussi sur des règles de preuve de common law, qu'en pratique les juges sont les mieux à même de réformer. Les quatre facteurs non exhaustifs du juge Dickson, énoncés dans l'affaire *Bernard* et repris comme principes directeurs dans l'arrêt *Chaulk*, sont reformulés ainsi :

---

130 *Salituro*, précité, note 22, 665 (j. Iacobucci pour la Cour).

131 *Id*., 670.

132 Précité, note 86. Voir la section 3.2. du présent texte. Rappelons que dans cette affaire, il est question de l'admissibilité de la preuve de déclarations antérieures incompatibles du témoin.

> « (1) Y-a-t-il lieu de modifier la règle ou le principe en cause afin d'éviter une violation de la *Charte*?
>
> (2) La règle ou le principe en cause a-t-il été atténué ou ébranlé par d'autres décisions [de la Cour suprême] ou d'autres cours d'appel?
>
> (3) La règle ou le principe en cause a-t-il causé une incertitude ou est-il devenu "inutilement et indûment complexe et formaliste"?
>
> (4) La modification proposée à la règle ou au principe en cause élargit-elle la portée de la responsabilité criminelle ou, par ailleurs, est-elle défavorable à l'accusé[133]? »

En matière de procédure civile, c'est en tenant compte des réalités de la société contemporaine que, dans l'arrêt *Hamstra* c. *British Columbia Rugby Union*[134] rendu en 1998, la Cour suprême a écarté la décision *Bowhey* c. *Theakston*[135] dans la mesure où celle-ci traitait de la libération automatique d'un jury (civil) quand il était fait allusion devant ce jury au fait que le défendeur était assuré. L'assurance est de nos jours une réalité notoire.

En matière de droits et libertés, la Cour suprême souligne dans l'arrêt *Henry*[136] rendu en 2005 qu'elle « doit se montrer particulièrement prudente avant d'écarter un précédent lorsque ce revirement a pour effet d'affaiblir une protection offerte par la *Charte*[137] ». En l'occurrence, elle écarte l'arrêt *La Reine* c. *Mannion*[138] car il ne correspond pas à l'objet de l'article 13 de la *Charte canadienne des droits et libertés*[139].

En revanche, dans l'arrêt *Fraser*[140] rendu en 2011, qui a trait à la liberté d'association garantie à l'alinéa 2d) de la *Charte canadienne des droits et libertés*, la juge en chef McLachlin et le juge LeBel, pour la majorité, rappellent qu'« il ne convient pas d'écarter un précédent de la Cour à la

---

133 *Id.*, 778.

134 [1997] 1 R.C.S. 518, 527.

135 [1951] R.C.S. 679.

136 Précité, note 81, j. Binnie avec l'accord des autres juges.

137 *Id.*, par. 44.

138 [1986] 2 R.C.S. 272.

139 *Henry*, précité, note 81, par. 45-46.

140 Précité, note 111.

légère[141] » et ils ajoutent : « On ne saurait trop insister sur la gravité du renversement de deux arrêts récents de la Cour qui expriment l'avis réfléchi de majorités claires. Leur caractère récent milite d'autant plus contre leur abandon […][142]. » En outre, ce n'est pas parce qu'une cause porte sur le droit constitutionnel que la règle du précédent ne doit pas être appliquée :

« [58] … The constitutional nature of a decision is not a primary consideration when deciding whether or not to overrule, but at best a final consideration in difficult cases… »

« [58] […] Lorsqu'il s'agit de renverser un précédent, sa nature constitutionnelle ne constitue pas une considération primordiale et elle n'est considérée tout au plus qu'en dernier lieu dans les cas épineux. […]. »

C'est ainsi que, dans l'affaire *Fraser*, les juges McLachlin et LeBel refusent d'écarter les deux précédents relativement récents *Dunmore* c. *Ontario (Attorney General)*[143] et *Health Services*[144] comportant une majorité claire, contre l'avis du juge Rothstein, qui proposait d'écarter la décision *Health Services*[145].

En matière fiscale, dans l'arrêt unanime *Copthorne Holdings Ltd.* c. *La Reine*[146] sur l'application de la règle générale anti-évitement, qui est rendu fin 2011, la question de la règle du précédent revient sur le tapis à propos de l'interprétation de l'expression « en vue de réaliser » une série (*in contemplation of*) au paragraphe 248(10) L.I.R., qui se lit ainsi :

« (10) For the purposes of this Act, where there is a reference to a series of transactions or events, the series shall be deemed to include any related transactions or events completed in contemplation of the series. » (Soulignement ajouté)

« (10) Pour l'application de la présente loi, la mention d'une série d'opérations ou d'événements vaut mention des opérations et événements liés terminés en vue de réaliser la série. » (Soulignement ajouté)

Ce paragraphe a déjà été interprété dans l'arrêt *Hypothèques Trustco*[147] rendu en 2005. La Cour suprême y indique qu'il élargit la définition d'une série en common law (selon laquelle chaque opération d'une série est

---

141 *Id*., par. 56.

142 *Id*., par. 57 (soulignement ajouté). Voir aussi par. 58-60.

143 [2001] 3 R.C.S. 1016.

144 *Health Services and Support – Facilities Subsector Bargaining Assn.* c. *British Columbia*, [2007] 2 R.C.S. 391 (« *Health Services* »).

145 *Fraser*, précité, note 110, par. 140 et suiv. (j. Rothstein).

146 [2011] 3 R.C.S. 721 (« *Copthorne* »).

147 Précité, note 84.

déterminée d'avance pour produire un résultat final), en précisant que les opérations liées terminées « en vue de réaliser » la série sont réputées faire partie de la série[148]. Elle ajoute que les mots « en vue de réaliser » la série sont employés dans le sens de « en raison » de la série ou « relativement » à la série et ont, en contexte, une portée tant prospective que rétrospective :

« [26] … We would elaborate that "in contemplation" is read not in the sense of actual knowledge but in the broader sense of "because of" or "in relation to" the series. The phrase can be applied to events either before or after the basic avoidance transaction found under s. 245(3). … » (Soulignement ajouté)

« [26] […] Nous tenons à ajouter que les mots "en vue de réaliser" sont employés non pas dans le sens d'une connaissance véritable, mais dans le sens plus général de "en raison de" ou "relativement à" la série. Ces mots peuvent s'appliquer à des événements survenus soit avant soit après l'opération d'évitement de base visée par le par. 245(3). […] » (Soulignement ajouté)

Dans l'affaire *Copthorne*, la Cour suprême refuse, pour les raisons suivantes, de donner suite à la demande de la société Copthorne de revenir sur l'interprétation donnée sept ans plus tôt[149] :

« [56] The fact that the language of s. 248(10) allows either prospective or retrospective connection of a related transaction to a common law series and that such an interpretation accords with the Parliamentary purpose, impels me to conclude that this interpretation should be preferred to the interpretation advanced by Copthorne.

[57] *Trustco* is a recent decision of this Court. Reversing a recent decision "is a step not to be lightly undertaken" (*Ontario (Attorney General) v. Fraser*, 2011 SCC 20, [2011] 2 S.C.R. 3, at paras. 56-57, *per* McLachlin C.J. and LeBel J.). Before a court will entertain reversing a recently decided decision, there must be substantial reasons to believe the precedent was wrongly decided. In this case, Copthorne has not met the "high threshold for reversing a precedent" (*Fraser*, at para. 60) and it is appropriate to reaffirm the *Trustco* interpretation of s. 248(10). » (Soulignement ajouté)

« [56] Comme le libellé du par. 248(10) permet le rattachement prospectif ou rétrospectif d'une opération liée à une série au sens de la common law et qu'une telle interprétation est compatible avec l'objectif du législateur, force est de conclure que cette interprétation est préférable à celle que préconise Copthorne.

[57] *Trustco* est un arrêt récent de notre Cour, et infirmer une décision récente ne saurait se faire "à la légère" (*Ontario (Procureur général) c. Fraser*, 2011 CSC 20, [2011] 2 R.C.S. 3, par. 56-57, la juge en chef McLachlin et le juge LeBel). Pour que la Cour envisage d'écarter un arrêt récent, elle doit avoir des motifs sérieux de croire que la décision est erronée. En l'espèce, Copthorne ne satisfait pas aux "conditions strictes imposées pour le renversement d'un précédent" (*Fraser*, par. 60), de sorte qu'il y a lieu de confirmer l'interprétation du par. 248(10) retenue dans *Trustco*. » (Soulignement ajouté)

---

148 *Id*., par. 26.

149 Précité, note 146, par. 49 sur les arguments de la société Copthorne.

Soulignons qu'en 2012, dans l'affaire d'extradition *Sriskandarajah*[150], la juge en chef McLachlin, pour la Cour, donne trois motifs impérieux d'écarter un précédent. Bien que moins précis que les facteurs indiqués dans les causes citées précédemment, ces motifs peuvent s'appliquer à n'importe quel domaine du droit :

« [19] … For instance, compelling reasons will be found when a precedent has become unworkable, when its validity has been undermined by subsequent jurisprudence or when it has been decided on the basis of considerations that are no longer relevant. »

« [19] […] Des raisons impérieuses s'entendent par exemple du fait qu'un précédent est devenu inapplicable, que l'évolution du droit remet en question sa validité ou qu'il s'appuie sur des considérations qui ne valent plus. »

5. SAGA *MOLDOWAN-CRAIG*

L'affaire *Craig* que nous avons déjà évoquée plus haut[151] nous permet d'illustrer, en matière fiscale, la façon dont la décision antérieure *Moldowan*[152] a été écartée et comment le législateur a réagi. La saga *Moldowan-Craig* est une histoire étonnante, qui se déroule en six temps et qui concerne des chevaux (Gulliver oblige!).

– Premier temps : En 1977, la Cour suprême du Canada interprète le paragraphe 31(1) L.I.R. dans l'arrêt *Moldowan*.

– Deuxième temps : En 2006, dans l'arrêt *Gunn*, la Cour d'appel fédérale contredit l'interprétation du paragraphe 31(1) L.I.R. donnée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Moldowan.*

– Troisième temps : En 2011, dans l'affaire *Craig*, la Cour d'appel fédérale suit l'interprétation qu'elle a donnée dans l'arrêt *Gunn*.

– Quatrième temps : En 2012, dans l'arrêt *Craig*, la Cour suprême du Canada semonce la Cour d'appel fédérale en réaffirmant le principe du *stare decisis*, à savoir que la Cour d'appel fédérale aurait dû suivre

---

150 Précité, note 23. Il s'agit d'une affaire d'extradition, qui ne heurte pas fondamentalement le droit de demeurer au Canada garanti par le paragraphe 6(1) de la *Charte canadienne des droits et libertés* et qui répond à la nécessité d'un système de justice pénale efficace (par. 20).

151 Précité, note 74. Voir les sections suivantes du présent texte : 4.1. (sur l'objectif de certitude de la règle du précédent), 4.3.1. (sur l'indépendance des juges de la Cour d'appel fédérale) et 4.3.2. (sur la mise en balance de la justesse et de la certitude).

152 Précité, note 120.

l'interprétation donnée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Moldowan.*

– Cinquième temps : Du même souffle, dans l'arrêt *Craig*, la Cour suprême du Canada, qui n'est pas liée par ses propres décisions, juge qu'il existe des raisons sérieuses de s'écarter de l'interprétation donnée dans l'arrêt *Moldowan*.

– Sixième temps : Le 21 mars 2013, le ministre des Finances du Canada propose de modifier le paragraphe 31(1) L.I.R. pour revenir à l'interprétation donnée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Moldowan* il y a plus de 35 ans; cette modification est adoptée par le Parlement du Canada le 12 décembre 2013.

Tout repose sur l'interprétation du paragraphe 31(1) L.I.R. qui, comme le disait déjà le juge Dickson dans l'arrêt *Moldowan*, est « un paragraphe difficile, mal formulé et très controversé »[153].

En voici le passage pertinent, dans sa version antérieure au 21 mars 2013 :

« 31. (1) Where a taxpayer's chief source of income for a taxation year is neither farming nor a combination of farming and some other source of income, … the taxpayer's loss, if any, for the year from all farming businesses carried on by the taxpayer shall be deemed to be a total of

(*a*) the lesser of

(i) the amount by which the total of the taxpayer's losses for the year, determined without reference to this section and before making any deduction under section 37 or 37.1, from all farming businesses carried on by the taxpayer exceeds the total of the taxpayer's incomes for the year, so determined from all such businesses, and

(ii) $2,500 plus the lesser of

(A) 1/2 of the amount by which the amount determined under subparagraph 31(1)(*a*)(i) exceeds $2,500, and

« 31. (1) Lorsque le revenu d'un contribuable, pour une année d'imposition, ne provient principalement ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source, […] ses pertes pour l'année provenant de toutes les entreprises agricoles exploitées par lui, sont réputées être le total des montants suivants :

a) la moins élevée des sommes suivantes :

(i) l'excédent du total de ses pertes pour l'année, déterminées compte non tenu du présent article […] et provenant de toutes les entreprises agricoles exploitées par lui, sur le total des revenus, ainsi déterminés, qu'il a tirés pour l'année de ces entreprises,

(ii) 2 500 $ plus la moins élevée des sommes suivantes :

(A) ½ de l'excédent du montant visé au sous-alinéa

153 *Id*., 482.

(B) $6,250, and

(*b*) … »

(Soulignement ajouté)

(i) sur 2 500 $;

(B) 6 250 $;

b) […] »

(Soulignement ajouté)

En résumé, le contribuable qui tire un revenu de l'agriculture ne peut déduire sa perte agricole de ses autres sources de revenu qu'à concurrence de 8 750 $ pour l'année de la perte si ses **revenus de l'année ne proviennent pas principalement de l'agriculture ou d'une combinaison de l'agriculture et d'autres sources de revenu**[154].

Cette disposition existe, presque inchangée, depuis 1949. Il est fascinant toutefois de constater qu'elle donnait à l'origine un allègement fiscal, qui s'est transformé en fardeau fiscal dès 1952.

Allègement fiscal

En 1949, les exploitants d'entreprises, quelle que soit l'entreprise, n'avaient pas le droit de déduire leurs pertes d'entreprise si ces pertes n'étaient pas associées à leur principale source de revenus[155]. En revanche, il y avait un allègement fiscal pour ceux qui s'occupaient d'agriculture comme, par exemple, l'entretien de chevaux de course, sans que ce soit leur activité principale : ils avaient le droit de déduire leur perte résultant de cette activité agricole, à concurrence de 5 000 $, à l'encontre de leurs revenus d'autres sources[156]. La disposition était destinée « à soulager, dans une certaine mesure, ceux qu'on appelle familièrement les *gentlemen farmers*, dont la profession principale n'est pas l'agriculture […]. On a jugé qu'il ne conviendrait pas d'autoriser ces déductions sans établir de limite, parce

---

154 Soulignons qu'en application de l'alinéa 111(1)c) L.I.R., les exploitants d'entreprises agricoles dont ce n'est pas la principale source de revenu peuvent reporter, depuis 1984, le reste de leurs pertes agricoles restreintes, dans le calcul du revenu imposable, sur les trois années d'imposition précédentes ou sur les 10 ou 20 années d'imposition subséquentes selon que la perte est subie avant 2006 ou après 2005, **jusqu'à concurrence de leur revenu pour ces années provenant de l'agriculture** (et non pas à l'encontre de l'ensemble de leurs revenus). Avant 1983, le report était possible sur l'année précédente et sur les cinq années suivantes seulement, et en 1983 sur les deux ou trois années précédentes (selon la situation du contribuable) et les 10 années suivantes.

155 *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1948, ch. 52, par. 13(1) et 13(2).

156 S.C. 1951, ch. 51, art. 4 ajoutant les paragraphes 13(3) et 13(4) à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, applicables à compter de l'année d'imposition 1949 (sanction de la loi le 30 juin 951). Voir *Gunn*, précité, note 108, par. 35.

qu'on pourrait exploiter des fermes de grande classe et subir des pertes considérables du fait de l'élevage de chevaux de race et autres choses semblables »[157]. Il convient de noter que la déduction maximale de 5 000 $ par an n'était pas anodine à l'époque. Elle aurait correspondu, en dollars constants, à environ 50 000 $ d'aujourd'hui[158]. Pour un contribuable qui entretenait des chevaux de course, sans que ce soit son activité principale, ce n'était pas de refus!

Fardeau fiscal

À compter de l'année d'imposition 1952, cet allègement fiscal est devenu une restriction fiscale par rapport aux exploitants d'autres types d'entreprises. En effet, la restriction générale applicable aux pertes d'exploitants d'entreprises a été abrogée et les exploitants étaient dorénavant autorisés à déduire leurs pleines pertes à concurrence de leurs revenus[159]. Mais la disposition qui équivalait à l'actuel paragraphe 31(1) L.I.R. n'a pas été abrogée : les exploitants agricoles ne pouvaient toujours déduire que 5 000 $ de perte à l'encontre de leurs autres revenus lorsque l'activité agricole n'était pas leur principale activité.

Il est difficile de comprendre pourquoi le fardeau fiscal est devenu ainsi plus lourd pour les personnes ayant des activités agricoles que pour celles ayant d'autres activités commerciales[160] lorsque ce n'était pas leur principale source de revenu et lorsque l'activité agricole en question constituait bien une entreprise et non pas un passe-temps.

En 1989, la déduction de 5 000 $ était portée à 8 750 $[161]. Le 12 décembre 2013, elle a été portée à 17 500 $ pour les années d'imposition se terminant après le 20 mars 2013.

---

157 Ministre des Finances Douglas Abbott, *Débats de la Chambre des communes*, 4e session, 21e législature, volume V, 13 juin 1951, p. 4161 (p. 4054 en anglais), cité dans *Morrissey* c. *Canada*, [1989] 2 C.F. 418 (C.A.F.), 423 et dans *Gunn*, précité, note 108, par. 36.

158 Plus précisément 50 532 $ en 2013, selon le site suivant : http://www.banqueducanada.ca/taux/renseignements-complémentaires/feuille-de-calcul-de-linflation/.

159 S.C. 1952, ch. 29, art. 4 modifiant l'article 13 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1948, pour les années d'imposition 1952 et suivantes.

160 *Gunn*, précité, note 108, par. 38.

161 L.C. 1988, ch. 55, art. 16 modifiant le paragraphe 31(1) L.I.R. pour les années d'imposition commençant après 1988.

Mais revenons à chacune des étapes de cette épique saga hippique et fiscale.

5.1. ARRÊT *MOLDOWAN* DE LA COUR SUPRÊME DU CANADA – 1977

M. Moldowan entraîne, prend en pension et fait courir des chevaux au Canada et aux États-Unis, pour lui et pour des tiers. Ses activités hippiques deviennent déficitaires à partir de 1965. Il a d'autres sources de revenu (il est salarié d'une société; puis il lance une société dont l'activité consiste à distribuer des bulletins de course, puis une société manufacturière dont il reçoit un salaire). Les courses de chevaux ne l'occupent qu'une partie de l'année et que quelques heures par jour. Il ne s'agit pas de sa principale source de revenu.

Peut-il déduire la totalité de ses pertes reliées aux chevaux de son revenu d'autres sources?

Dans l'arrêt *Moldowan* rendu en 1977, le juge Dickson, pour la Cour suprême du Canada, interprète la « combinaison », au paragraphe 31(1) L.I.R., comme voulant dire que si l'agriculture (l'entretien de chevaux de course en l'occurrence) est une source secondaire de revenu par rapport aux autres sources du revenu du contribuable, la déduction des pertes agricoles est limitée à 5 000 $[162]. C'est le cas de M. Moldowan.

5.2. ARRÊT *GUNN* DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE – 2006

En 2006, dans l'arrêt *Gunn*[163], la juge Sharlow, pour la Cour d'appel fédérale, ne souscrit pas à la partie de l'analyse du juge Dickson, dans l'arrêt *Moldowan*, sur la question de la « combinaison ». Elle souligne que, selon l'approche du juge Dickson, « une personne ne peut échapper à l'application de l'article 31 que si elle établit que son autre source de revenu est accessoire à l'agriculture. Mais, si elle peut établir cela, elle est probablement en mesure d'établir que l'agriculture est sa principale source de revenu »[164]!

---

[162] *Moldowan*, précité, note 120, 487-488.

[163] Précité, note 108, juge Sharlow aux motifs de laquelle les juges Sexton et Malone ont souscrit.

[164] *Id*., par. 71.

La juge Sharlow s'appuie alors sur le sens ordinaire du mot « combinaison », qui évoque une « addition » ou un « agrégat ». Elle conclut :

« [83] In my view, the combination question should be interpreted to require only an examination of the cumulative effect of the aggregate of the capital invested in farming and a second source of income, the aggregate of the income derived from farming and a second source of income, and the aggregate of the time spent on farming and on the second source of income, considered in the light of the taxpayer's ordinary mode of living, farming history, and future intentions and expectations. … »

« [83] À mon avis, la question de la combinaison doit être interprétée de manière à n'exiger qu'un examen de l'effet cumulatif du total du capital investi dans l'agriculture et dans une deuxième source de revenu, du total du revenu tiré de l'agriculture et d'une deuxième source de revenu, et du total du temps consacré à l'agriculture et à la seconde source de revenu, compte tenu du mode de vie ordinaire du contribuable, de son expérience de l'agriculture, enfin de ses intentions et de ses attentes. […] »

En conséquence, en retenant une interprétation qui commande d'agréger les facteurs économiques que constituent le capital, le revenu et le temps, la juge Sharlow juge que la source de revenu de M. Gunn est constituée principalement de la combinaison de l'agriculture et de l'exercice de sa profession juridique[165].

5.3. ARRÊT *CRAIG* DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE – 2011

Les faits de l'affaire *Craig* sont similaires à ceux de l'affaire *Gunn*.

John Craig est avocat. Il exerce le droit depuis 35 ans et a des revenus professionnels conséquents à ce titre en 2000 et 2001 (environ 700 000 $ par année)[166]. Il s'adonne aussi, depuis 25 ans, avec l'aide d'un entraîneur dont il a retenu les services, à des activités reliées à des chevaux de course. Il essuie des pertes considérables à cet égard en 2000 et 2001 (environ 200 000 $ par année), qu'il souhaite déduire en totalité de ses autres revenus.

Tous reconnaissent que l'activité hippique de M. Craig constitue une entreprise, donc une source de revenu possible, et n'est pas un simple passe-temps. S'il s'était agi d'un passe-temps, aucune déduction n'aurait été admissible.

---

165 *Id*., par. 92.

166 D'autres revenus s'y ajoutent : gains en capital réalisés sur des placements, revenus d'emploi (gains sur des options d'achat d'actions des sociétés dont il était membre du conseil d'administration).

Toute la question repose encore une fois sur l'interprétation de la « combinaison » prévue au paragraphe 31(1) L.I.R.

Si l'on suit l'interprétation donnée par la Cour suprême du Canada en 1977 dans l'arrêt *Moldowan*, l'activité hippique de M. Craig constitue une entreprise secondaire et la perte déductible est limitée à un maximum de 8 750 $ par an.

Si l'on suit l'interprétation donnée en 2006 par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Gunn*, l'activité hippique s'ajoute simplement à la pratique du droit et ces deux activités constituent ensemble la principale source de revenu de M. Craig; en conséquence, les pleines pertes d'environ 200 000 $ par année en litige sont déductibles.

En 2011, la Cour d'appel fédérale[167] décide de suivre la décision qu'elle a rendue précédemment dans l'affaire *Gunn* et donne raison à M. Craig.

5.4. RÈGLE DU PRÉCÉDENT APPLICABLE À LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE – *STARE DECISIS* – 2012

Le 1er août 2012, dans l'arrêt *Craig*[168], la Cour suprême du Canada rappelle fermement le principe du *stare decisis* à la Cour d'appel fédérale et à la Cour canadienne de l'impôt à propos de l'interprétation du paragraphe 31(1) L.I.R. qu'elle avait donnée 35 ans plus tôt dans l'arrêt *Moldowan*[169].

« [21] But regardless of the explanation, what the court in this case ought to have done was to have written reasons as to why *Moldowan* was problematic, in the way that the reasons in *Gunn* did, rather than purporting to overrule it.

[22] The Federal Court of Appeal, on the basis of its prior decision in *Miller v. Canada (Attorney General)*, 2002 FCA 370, 220 D.L.R. (4th) 149, in which that court reaffirmed the rule that it would normally be bound by its own previous decisions, followed *Gunn*, and not *Moldowan*. The application of *Miller* and the question of whether the Federal Court of Appeal should have followed *Gunn*

« [21] Mais peu importe l'explication fournie, la cour d'appel en l'espèce se devait d'exposer dans ses motifs ce qu'elle considérait problématique dans *Moldowan*, comme elle l'avait fait dans *Gunn*, au lieu de l'écarter.

[22] Sur le fondement de son arrêt *Miller* c. *Canada (Procureur général)*, 2002 CAF 370, 220 D.L.R. (4th) 149, dans lequel elle a confirmé la règle portant qu'elle est normalement liée par ses propres décisions, la Cour d'appel fédérale a suivi *Gunn* et non *Moldowan*. La question de savoir si la Cour d'appel fédérale devait appliquer l'arrêt *Miller* et suivre *Gunn* ne se posait tout simplement pas, compte tenu du précédent établi par

167 2011 CAF 22.

168 Précité, note 74.

169 Précité, note 120.

simply did not arise, in view of the *Moldowan* Supreme Court precedent. » (Soulignement ajouté)

la Cour suprême dans *Moldowan*. » (Soulignement ajouté)

Autrement dit, les tribunaux inférieurs sont libres de raisonner comme ils l'entendent mais ils ne sont pas libres d'en tirer la conclusion qui s'impose selon eux, dès lors que la Cour suprême du Canada a déjà décidé du point en question.

5.5. ARRÊT *CRAIG* DE LA COUR SUPRÊME DU CANADA ÉCARTANT L'INTERPRÉTATION DONNÉE DANS L'ARRÊT *MOLDOWAN* – 2012

Dans l'arrêt *Craig*, au nom de la Cour suprême, le juge Rothstein reconnaît cependant qu'au cours des trois décennies qui ont suivi l'arrêt *Moldowan*, l'interprétation donnée par la Cour suprême à la question de la « combinaison », au paragraphe 31(1) L.I.R., « a suscité des critiques de la part de la magistrature, du milieu doctrinal et de la profession juridique »[170].

Aussi, après avoir rappelé que le principe du *stare decisis* s'impose à la Cour canadienne de l'impôt et à la Cour d'appel fédérale, la Cour suprême écarte l'arrêt *Moldowan* sur la question de la « combinaison » et donne une interprétation du paragraphe 31(1) L.I.R. similaire à celle que la Cour d'appel fédérale s'est permis de donner à tort, mais avec raison…, dans l'affaire *Gunn* puis dans l'affaire *Craig*.

Premièrement, la Cour suprême du Canada constate que l'interprétation donnée dans l'arrêt *Moldowan* a pour effet d'exclure du paragraphe 31(1) L.I.R. le critère de la combinaison[171]. Deuxièmement, elle prend en considération les problèmes entraînés par cette interprétation[172]. Troisièmement, elle note que le paragraphe 31(1) L.I.R. établit clairement l'existence de deux exceptions à la déductibilité restreinte des pertes agricoles; exclure l'une de ces exceptions ne correspond pas au libellé de ce paragraphe ni à son contexte[173].

---

170 *Craig*, précité, note 74, par. 11.

171 *Id*., par. 28.

172 *Id*., par. 29.

173 *Id.*, par. 30 et 39-40.

5.6. RÉACTION DU LÉGISLATEUR – 2013

Ironie ou paradoxe? Le 21 mars 2013, lors de la présentation du budget fédéral, le ministre des Finances du Canada propose de modifier le paragraphe 31(1) L.I.R. pour contrer l'interprétation donnée en 2012 par la Cour suprême dans l'arrêt *Craig* et revenir à l'interprétation que la Cour avait donnée en 1977 dans l'arrêt *Moldowan*.

Selon le ministre, l'arrêt *Moldowan* est « conforme à l'objet du critère de la principale source de revenu, qui est de restreindre la capacité des contribuables dont l'agriculture n'est pas la principale occupation de déduire des pertes agricoles de leur revenu provenant d'une source autre que l'agriculture ». La modification « précisera que les autres sources de revenu d'un contribuable doivent être subordonnées à l'agriculture pour que la totalité des pertes agricoles puissent être déduites du revenu tiré de ces autres sources ». Pour mieux faire passer cette modification, le ministre propose de porter la limite de la déduction de 8 750 $ à 17 500 $ par année[174].

De fait, le Projet de loi C-4[175] modifie le passage pertinent du paragraphe 31(1) L.I.R. comme suit, pour les années d'imposition se terminant après le 20 mars 2013 :

> « 31.(1) Si le revenu d'un contribuable, pour une année d'imposition, ne provient principalement ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et d'une autre source qui est une source secondaire de revenu pour lui, pour l'application des articles 3 et 111, ses pertes pour l'année, provenant de toutes les entreprises agricoles exploitées par lui, sont réputées correspondre au total des montants suivants :
>
> a) la moins élevée des sommes suivantes :

---

[174] CANADA, ministère des Finances, *Plan budgétaire : Emplois, croissance et prospérité à long terme - le Plan d'action économique de 2013*, 21 mars 2013, Annexe 2 – Mesure fiscales : renseignements supplémentaires et avis de motion des voies et moyens, rubrique « Pertes agricoles restreintes ». Il convient de noter que les pertes excédant la limite de 17 500 $ continuent d'être reportables sur les 20 années subséquentes **à l'encontre du revenu agricole**, et non pas à l'encontre de l'ensemble des revenus. Voir *supra*, note 154 au sujet du report des pertes agricoles restreintes.

[175] CANADA, Projet de loi C-4, *Loi n^o^ 2 sur le plan d'action économique de 2013*, déposé à la Chambre des communes le 22 octobre 2013, art. 14 (soulignements indiqués dans le projet de loi). CANADA, ministère des Finances, *Communiqué* n^o^ 2013-136, 18 octobre 2013, auquel sont jointes les *Notes explicatives relatives à la Loi de l'impôt sur le revenu, à la Loi sur la taxe d'accise et au Règlement de l'impôt sur le revenu*, p. 30.

> (i) l'excédent du total de ses pertes pour l'année, déterminées compte non tenu du présent article et avant toute déduction prévue à l'article 37 et provenant de toutes les entreprises agricoles exploitées par lui, sur le total des revenus, ainsi déterminés, qu'il a tirés pour l'année de ces entreprises,
>
> (ii) 2 500 $ plus la moins élevée des sommes suivantes :
>
> (A) ½ de l'excédent du montant visé au sous-alinéa (i) sur 2 500 $;
>
> (B) 15 000 $;
>
> […] »

Le 12 décembre 2013, le Parlement du Canada adopte sans amendement les modifications du paragraphe 31(1) proposées dans le Projet de loi C-4[176].

Il ressort du témoignage d'un haut fonctionnaire du ministère des Finances devant le comité permanent des finances de la Chambre des communes qu'en revenant à l'interprétation donnée dans l'arrêt *Moldowan*, les modifications apportées au paragraphe 31(1) L.I.R. ont pour objet d'empêcher « des professionnels touchant un revenu élevé » de « mélanger leurs revenus agricoles avec d'autres sources de revenus pour créer des pertes importantes et des changements considérables dans leur déclaration » (soulignement ajouté)[177]. Devant le comité sénatorial permanent des finances nationales, ce haut fonctionnaire dit aussi ceci :

> « […] les agriculteurs ont le droit d'utiliser la comptabilité de caisse, fondée sur leurs rentrées de fonds. Pour les besoins du fisc, ils n'utilisent pas la comptabilité d'exercice. Le problème est que la coexistence de la comptabilité de caisse, comme en agriculture, avec d'autres sources de revenus donne au contribuable l'occasion de créer des pertes et de profiter de déductions fiscales inappropriées.
>
> Il s'agit ici aussi d'essayer de répondre à la question difficile de la différence entre l'exploitation d'une entreprise et un loisir plus agréable, ce pour quoi, en principe, la loi n'accorde pas de déductions[178]. » (Soulignement ajouté)

---

[176] *Loi n^o^ 2 sur le plan d'action économique de 2013*, L.C. 2013, ch. 40, sanction le 12 décembre 2013.

[177] Témoignage de Ted Cook, chef principal, législation, Division de la législation de l'impôt, Direction de la politique de l'impôt, ministère des Finances, le lundi 18 novembre 2013.

[178] Témoignage de Ted Cook le mardi 19 novembre 2013.

On ne peut s'empêcher de penser qu'en filigrane du paragraphe 31(1) L.I.R. le ministère des Finances voit encore des *gentlemen-farmers* dont le loisir est l'entretien de chevaux de course!

Or, le paragraphe 31(1) L.I.R. vise des entreprises[179] et non des activités qui constituent un loisir. Rappelons que, dans l'arrêt *Stewart*, la Cour suprême du Canada a indiqué en 2002 que le critère d'« expectative raisonnable de profit » mentionné dans l'arrêt *Moldowan*[180] ne s'applique pas pour déterminer si l'activité d'un contribuable constitue une source de revenu[181]. S'il ne s'agit pas d'une démarche personnelle et que globalement le contribuable exerce l'activité de manière commerciale, la source du revenu est une entreprise.

Rappelons aussi que le mot « agriculture », employé au paragraphe 31(1) L.I.R., ne se limite pas à l'entretien de chevaux de course! Outre son sens ordinaire, il est défini au paragraphe 248(1) L.I.R. comme couvrant la culture du sol, la production laitière, la pomoculture et l'apiculture ainsi que l'élevage ou l'exposition d'animaux de ferme, l'élevage de volaille et l'élevage d'animaux à fourrure.

Imaginons la situation d'un contribuable qui gagne sa vie comme pompier et qui a hérité d'une érablière. Son activité secondaire consiste à faire de l'acériculture et donc à produire du sirop d'érable en vue de le vendre. L'entreprise est déficitaire en 2011 et 2012. La déduction des pertes qu'il subit pour ces années est limitée à 8 750 $ par an à cause du paragraphe 31(1) L.I.R. Si son activité secondaire avait été de vendre des vêtements et qu'elle avait été aussi déficitaire, la perte n'aurait pas été visée par une disposition équivalente au paragraphe 31(1) L.I.R.; elle aurait été pleinement déductible comme perte d'entreprise.

Aussi peut-on se demander si le paragraphe 31(1) L.I.R. ne constitue pas un anachronisme.

---

179 Voir *Stewart* c. *Canada*, [2002] 2 R.C.S. 645, jj. Iacobucci et Bastarache pour la Cour (« *Stewart* ») et *Walls* c. *Canada*, [2002] 2 R.C.S. 684, par. 19, jj. Iacobucci et Bastarache pour la Cour (« *Walls* »), pour déterminer si l'activité d'un contribuable constitue une source de revenu au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

180 *Stewart*, précité, note 179, par. 24 : les observations du juge Dickson sur l'expectative raisonnable de profit, aux pages 485-486 de l'affaire *Moldowan*, ne constituent qu'une opinion incidente. Voir la section 6.2. du présent texte sur la transformation d'un principe en *obiter*.

181 *Id*., par. 47.

Pourquoi perpétuer l'existence de cette disposition fiscale dont l'objet n'a jamais été clairement défini dans les années 1950 quand elle est passée d'allègement fiscal à fardeau fiscal, et ne l'est guère plus aujourd'hui hormis la crainte que des pertes soient « créées » indûment?

N'aurait-il pas été préférable de se pencher sérieusement sur la question de savoir si, de nos jours, il est justifié de faire la distinction, sur le plan fiscal, entre les « pertes agricoles » et les « pertes agricoles restreintes », distinction qui n'existe pas lorsqu'il s'agit d'autres types d'entreprises? Le fait que, contrairement aux autres, les entreprises agricoles emploient la comptabilité de caisse et non la comptabilité d'exercice ne valide pas l'existence même du paragraphe 31(1) L.I.R. pour contrer l'éventualité d'une planification fondée sur la « création » de pertes agricoles! Si c'est là le but du législateur, il sera atteint non par un article qui pénalise bon nombre de contribuables ayant une entreprise agricole véritable quoique secondaire, mais par une disposition anti-évitement appropriée.

5.7. LEÇON À TIRER

La saga *Moldowan-Craig* est, de toute façon, révélatrice de plusieurs choses :

- la difficulté que les juges des tribunaux intermédiaires d'appel ont parfois à suivre la règle stricte du précédent, le *stare decisis*, lorsqu'après une analyse fouillée, ils sont en désaccord avec une interprétation de la loi donnée par la Cour suprême du Canada;

- la force du *stare decisis*, encore de nos jours, puisque seule la Cour suprême du Canada, qui n'est pas liée par ses propres précédents, peut s'en écarter;

- la lutte entre deux sources de droit, celle venant du pouvoir des juges de common law et celle émanant du pouvoir législatif;

- surtout, les limites de l'argument de stabilité que la règle du précédent conférerait au droit, si le judiciaire défait après un certain temps ce qu'il a fait en matière d'interprétation de la loi et si le législatif défait à son tour ce que le judiciaire vient de refaire!

6. AUTRES FAÇONS D'ÉCHAPPER À LA RÈGLE DU PRÉCÉDENT

De tout temps, les juges ont dû faire des compromis pour mieux rendre la justice. Ils ont donc recouru à diverses techniques pour échapper à la règle

du précédent, outre la technique de l'*overruling* par le plus haut tribunal dont nous avons traité à la section 4.3. En voici un aperçu.

6.1. DIFFÉRENCIATION DES SITUATIONS FACTUELLES (*DISTINGUISHING*)

Que ce soit à l'époque où les précédents n'étaient pas contraignants, à l'époque où la règle du précédent était obligatoire même pour la Cour suprême du Canada ou encore à l'époque actuelle, une façon de ne pas respecter un précédent est de faire des distinctions factuelles entre ce précédent et la décision à rendre[182].

L'autorité du précédent peut être ainsi limitée à des situations de fait restreintes. La décision antérieure cesse de faire autorité si les faits de la décision subséquente ne sont pas exactement identiques à ceux de la décision antérieure. On dit que cette dernière est limitée à ses propres faits.

C'est sans doute ce à quoi Gulliver, au XVIII[e] siècle, faisait allusion en disant : « on cite des jugements pour ou contre; on s'attache à faire voir que les espèces ne peuvent jamais être entièrement semblables ».

Au Canada, les plaideurs ont souvent eu recours au *distinguishing* lorsque la Cour suprême était liée par ses propres décisions[183]. Cette façon de faire fonctionnait parfois.

Cette technique existe toujours, quel que soit le niveau de la cour. Malgré le risque d'abus qu'elle comporte en conduisant à établir des distinguos trop subtils ou des distinctions illogiques[184], elle a permis et elle permet encore à la common law de ne pas être figée mais, au contraire, d'évoluer. De nouveaux principes sont élaborés à partir de nouvelles circonstances factuelles[185].

---

182 I. RORIVE, précité, note 25, 169; D. PARKES, précité, note 6, 141-142.

183 Voir, par exemple, *Turner* v. *Cowan et al.*, (1903) 34 S.C.R. 160; *Loveless* v. *Fitzgerald*, (1909) 42 S.C.R. 254; *Fidelity-Phenix Insurance Co. of New York* v. *McPherson*, [1924] S.C.R. 666.

184 G. L. GALL, précité, note 99, p. 452.

185 *Id*., p. 450 et 452.

6.2. TRANSFORMATION D'UN PRINCIPE EN *OBITER*

La portée de la *ratio decidendi* d'une affaire est souvent celle que les tribunaux vont lui attribuer par la suite : les tribunaux peuvent restreindre ou élargir le principe établi, ou encore le réduire à un simple *obiter dictum*[186].

En voici trois exemples en matière fiscale.

Le premier est celui de l'« expectative raisonnable de profit » déjà mentionnée plus haut, qui n'est plus le critère applicable pour déterminer l'existence d'une source de revenu[187]. L'arrêt *Stewart* rendu par la Cour suprême du Canada en 2002 qualifie d'« observation incidente » les propos du juge Dickson dans l'arrêt *Moldowan* de 1977 sur l'« expectative raisonnable de profit », propos auxquels presque tous attribuaient auparavant une valeur de principe pour reconnaître l'existence d'une entreprise[188].

Le deuxième exemple a trait au paragraphe 56(2) L.I.R. Dans l'affaire *McClurg* c. *Canada*[189], la Cour suprême, dans un jugement majoritaire rendu en 1990 par le juge Dickson, établit que, de façon générale, le versement d'un dividende ne peut raisonnablement pas être considéré comme un avantage détourné par un contribuable en faveur d'un tiers au sens du paragraphe 56(2) L.I.R. Le juge Dickson ajoute toutefois que ce paragraphe peut s'appliquer lorsque le dividende est versé à un actionnaire ayant un lien de dépendance qui n'a fourni aucun apport à la société[190]. Cet ajout est

---

186 Voir I. RORIVE, précité, note 25, 169.

187 Voir la section 5.6. du présent texte.

188 *Stewart*, précité, note 179 et note 180 renvoyant aux pages 485-486 de l'affaire *Moldowan*. Voir aussi le paragraphe 5 de l'arrêt *Stewart* sur ce qu'il convient de faire :

> « […] Lorsqu'une activité exercée dans le but de réaliser un profit ne comporte aucun aspect personnel ou récréatif, cette activité est commerciale et la recherche d'un profit par le contribuable est établie. Cependant, lorsqu'on soupçonne que l'activité du contribuable est un passe-temps ou une démarche personnelle plutôt qu'une entreprise commerciale, la prétendue expectative raisonnable de profit est un facteur parmi d'autres qui peut être pris en considération pour déterminer si le contribuable a l'intention d'exploiter une entreprise commerciale. »

189 [1990] 3 R.C.S. 1020 (« *McClurg* »).

190 *Id.*, 1054 :

> « À mon avis, si une distinction s'impose dans l'application du par. 56(2) entre les opérations effectuées avec ou sans lien de dépendance, il faut la faire entre l'exercice du pouvoir discrétionnaire de répartir des dividendes lorsque

(à suivre…)

fortement critiqué par la communauté fiscale étant donné qu'en droit des sociétés, les dividendes sont versés aux actionnaires d'une société uniquement à titre de rendement du capital investi. En 1998, dans l'affaire *Neuman* c. *La Reine*[191], la Cour suprême corrige le tir. Elle précise ce qu'était la *ratio* de l'arrêt *McClurg*[192] et ce qui n'était qu'une « opinion incidente », opinion qui était par ailleurs erronée[193].

Le troisième exemple est celui de l'arrêt *Placer Dome Canada Ltd.* c. *Ontario (ministre des Finances)*[194] qui rectifie en 2006 certaines des affirmations faites en 1994 dans l'arrêt *Québec (Communauté urbaine)* c. *Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*[195] au sujet du fardeau de la preuve en matière fiscale. La Cour suprême commence par rappeler qu'il incombe au contribuable d'établir que les conclusions de fait sur lesquelles une cotisation est fondée sont erronées[196]. Puis elle transforme en « remarque incidente » l'affirmation du juge Gonthier dans l'affaire *Notre-Dame de Bon-Secours* selon laquelle le fardeau de la preuve repose sur le fisc en présence d'une disposition qui impose une charge fiscale et sur le contribuable en cas de disposition portant exemption de taxe[197]. La Cour précise que le juge Gonthier « voulait simplement dire que la présomption résiduelle en faveur du contribuable – qui découle de la règle de l'interprétation stricte – était un concept différent de celui du fardeau de la preuve. Il n'était pas question du fardeau de la preuve dans l'affaire dont le juge Gonthier était saisi et celui-ci a fait sa remarque de manière incidente sans mentionner les arrêts de principe sur le fardeau de la preuve en matière fiscale »[198]!

(…suite)

l'actionnaire ayant un lien de dépendance n'a fourni aucun apport à la société (auquel cas le par. 56(2) peut s'appliquer) et les cas où un apport légitime a été fourni. »

191 [1998] 1 R.C.S. 770 (« *Neuman* »).

192 *Id*., par. 46.

193 *Id*., par. 55-60.

194 [2006] 1 R.C.S. 715 (« *Placer Dome* »).

195 [1994] 3 R.C.S. 3 (« *Notre-Dame de Bon-Secours* »).

196 *Placer Dome*, précité, note 194, par. 25.

197 *Id*., par. 26.

198 *Id*.

6.3. ENTERREMENT IMPLICITE

Une autre façon d'échapper à la règle du précédent consiste à ne pas parler d'une cause gênante ou d'en diluer la portée[199].

Voici quelques exemples fiscaux.

Le premier a trait à l'arrêt *Sous-ministre du Revenu du Québec* c. *Julius Lipson*[200] qui portait sur l'article 5 et l'alinéa 15a) de la *Loi de l'impôt provincial sur le revenu*[201]. Ces dispositions établissaient qu'une dépense n'était admise en déduction que si elle était faite en vue de réaliser un bénéfice. Or, selon la Cour suprême, « [l]e véritable objet de l'opération [bail] n'était pas de réaliser un bénéfice mais de procurer des fonds à la société en subissant une perte à son profit ». Cet arrêt n'a jamais été repris par la suite.

Notre deuxième exemple est l'arrêt *Time Motors Ltd.* c. *MRN*[202] rendu en 1969 sur l'alinéa 12(1)e) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* d'alors (correspondant à l'actuel alinéa 18(1)e) L.I.R.), où la Cour suprême estime que la méthode comptable doit s'appliquer aux provisions. Cet arrêt n'est pratiquement pas cité[203] et ne représente pas le droit applicable, qui est fondé sur la loi et non sur la pratique comptable[204].

Troisième exemple : en 1987, dans l'arrêt *Bronfman Trust* c. *La Reine*[205], le juge Dickson cherche à apprécier les opérations du contribuable en ayant « à l'esprit les réalités commerciales et économiques plutôt que quelque critère juridique formel »[206]. Cette tendance de la Cour

---

199 I. RORIVE, précité, note 25, 169-170.

200 [1979] 1 R.C.S. 833, j. Pigeon pour la Cour.

201 S.R.Q. 1964, ch. 69.

202 [1969] R.C.S. 501, j. Pigeon pour la Cour.

203 Il a été cité brièvement dans l'opinion dissidente du juge Strayer dans l'affaire *Canada* c. *Webster*, 2002 CAF 205, par. 35.

204 Voir *Newfoundland Light & Power Co.* c. *La Reine*, 90 D.T.C. 6166, 6173 (C.A.F.). Voir aussi *Northwood Pulp and Timber* c. *La Reine*, [1998] CanLII 8602 (C.A.F.), par. 6-10.

205 [1987] 1 R.C.S. 32, j. en chef Dickson pour la Cour (« *Bronfman Trust* »).

206 *Id*., par. 37.

suprême sera abandonnée en 1999. L'arrêt *Shell Canada Ltée* c. *Canada*[207] la supplante en réaffirmant toute l'importance des rapports juridiques établis par les contribuables. Dans l'arrêt *Shell*, la Cour suprême aurait pu considérer la phrase du juge Dickson comme un *obiter*. Ce n'est pas ce qu'elle fait. Plutôt que de contredire cet aspect de l'arrêt *Bronfman Trust*, elle cherche à concilier réalité économique et forme juridique par des « précisions » (*caveats*) qui prévoient notamment que la réalité économique prévaut si la forme juridique n'est qu'apparence ou trompe-l'œil. Le passage suivant est révélateur à cet égard d'un « enterrement implicite » de l'aspect « réalité économique » de l'affaire *Bronfman Trust* :

« 39 This Court has repeatedly held that courts must be sensitive to the economic realities of a particular transaction, rather than being bound to what first appears to be its legal form : *Bronfman Trust*, *supra*, at pp. 52-53, *per* Dickson C.J.; *Tennant*, *supra*, at para. 26, *per* Iacobucci J. But there are at least two *caveats* to this rule. First, this Court has never held that the economic realities of a situation can be used to recharacterize a taxpayer's *bona fide* legal relationships. To the contrary, we have held that, absent a specific provision of the Act to the contrary or a finding that they are a sham, the taxpayer's legal relationships must be respected in tax cases. Recharacterization is only permissible if the label attached by the taxpayer to the particular transaction does not properly reflect its actual legal effect : *Continental Bank Leasing Corp. v. Canada*, [1998] 2 S.C.R. 298, at para. 21, *per* Bastarache J.

40 Second, it is well established in this Court's tax jurisprudence that a searching inquiry for either the "economic realities" of a particular transaction or the general object and spirit of the provision at issue can never supplant a court's duty to apply an unambiguous provision of the Act to a taxpayer's transaction. … » (Soulignement ajouté)

« 39 Notre Cour a statué à maintes reprises que les tribunaux doivent tenir compte de la réalité économique qui sous-tend l'opération et ne pas se sentir liés par la forme juridique apparente de celle-ci : *Bronfman Trust*, précité, aux pp. 52 et 53, le juge en chef Dickson; *Tennant*, précité, au par. 26, le juge Iacobucci. Cependant, deux précisions à tout le moins doivent être apportées. Premièrement, notre Cour n'a jamais statué que la réalité économique d'une situation pouvait justifier une nouvelle qualification des rapports juridiques véritables établis par le contribuable. Au contraire, nous avons décidé qu'en l'absence d'une disposition expresse contraire de la Loi ou d'une conclusion selon laquelle l'opération en cause est un trompe-l'œil, les rapports juridiques établis par le contribuable doivent être respectés en matière fiscale. Une nouvelle qualification n'est possible que lorsque la désignation de l'opération par le contribuable ne reflète pas convenablement ses effets juridiques véritables : *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298, au par. 21, le juge Bastarache.

40 Deuxièmement, la jurisprudence fiscale de notre Cour est bien établie: l'examen de la "réalité économique" d'une opération donnée ou de l'objet général et de l'esprit de la disposition en cause ne peut jamais soustraire le tribunal à l'obligation d'appliquer une disposition non équivoque de la Loi à une opération du contribuable. […] » (Soulignement ajouté)

---

[207] [1999] 3 R.C.S. 622 (« *Shell* »).

6.4. JUGEMENT *PER INCURIAM*

Le jugement *per incuriam*, c'est-à-dire rendu par inadvertance, a toujours été une exception à la règle du précédent[208]. Il s'agit d'un jugement manifestement erroné, l'erreur étant attribuable à un manque d'attention du rédacteur qui, par exemple, a omis de tenir compte d'une loi existante ou a tenu compte, par erreur, d'une loi abrogée.

Il est fait mention de cette exception à l'application obligatoire de la règle du précédent dans l'arrêt *Stuart* c. *Bank of Montreal* de 1909[209] :

« … unless perhaps in very exceptional circumstances, a previous deliberate and definite decision of this court will be held binding, if it is clear that it was not the result of some mere slip or inadvertence. »
(Soulignement ajouté)

[TRADUCTION] « […] sauf peut-être dans des circonstances très exceptionnelles, une décision antérieure de notre Cour qui est délibérée et précise est considérée comme ayant un effet contraignant, s'il est clair qu'elle ne découle pas d'un simple lapsus ou d'une inadvertance[210]. »
(Soulignement ajouté)

Dans l'arrêt *Binus* rendu en 1967, la Cour suprême du Canada fait aussi état de cette possibilité de jugements *per incuriam* qui, bien sûr, ne doivent pas être pris en compte[211].

CONCLUSION

Depuis la seconde moitié du XIX[e] siècle, époque à laquelle le *stare decisis* a véritablement été instauré en common law, la certitude, l'uniformité et la prévisibilité en sont la justification.

On voit bien pourtant qu'un précédent injuste ou déraisonnable ne saurait garantir la stabilité du droit et qu'il ne correspond pas à une bonne administration de la justice. C'est ce qui a amené les juges à se dégager parfois des précédents. Le *stare decisis* n'est pas absolu.

Premièrement, depuis les années 1950, la Cour suprême du Canada n'est plus liée par ses propres décisions. C'est en mettant en balance la justesse de la décision à rendre et la certitude qu'apporte le précédent au droit, que la Cour consent à écarter, pour des motifs impérieux, certaines de ses décisions

---

208 I. RORIVE, précité, note 25, 168; D. PARKES, précité, note 6, 142.

209 Précité, note 46, 548.

210 Traduction de l'auteur.

211 *Binus*, précité, notes 63 et 64, 601.

antérieures. Elle le fait avec circonspection, lentement et progressivement, tant dans le domaine des règles de common law que dans celui de l'interprétation de dispositions législatives. Cela s'accorde avec la mission que la Cour s'est fixée dans les années 1970, celle de développer la jurisprudence et d'analyser des questions d'importance pour le public[212].

Deuxièmement, les tribunaux recourent depuis longtemps à diverses techniques moins formelles pour ne pas suivre certaines décisions antérieures ou pour en revoir le contenu : la technique des distinctions factuelles (*distinguishing*), la transformation de principes en *obiter dicta*, l'enterrement implicite de certains arrêts et le rejet de jugements *per incuriam*.

Il reste que, hier comme aujourd'hui, les deux sources de droit que sont les décisions des tribunaux en common law et la loi souveraine édictée par le Parlement s'affrontent.

L'affaire *Craig* est un exemple patent de cette situation, ainsi que des limites de la règle du précédent. Où est la stabilité du droit lorsqu'au bout de 35 années d'incertitude la Cour suprême décide d'écarter un précédent et qu'à peine un an plus tard le législateur, plus vif que la common law, s'empresse de le réactualiser?

Certes, les propos de Gulliver sur les précédents judiciaires en Angleterre au XVIII[e] siècle ne correspondent plus au *stare decisis* tel qu'il est appliqué aujourd'hui et nuancé à l'occasion tant en Angleterre qu'au Canada. Mais le résultat de la saga *Moldowan-Craig* en 2013 est-il raisonnable? L'hôte chevalin de Gulliver aurait sans doute été fort étonné si on la lui avait racontée.

Malgré tout, on peut espérer que, grâce à l'assouplissement de la règle du précédent et à des actions réfléchies du législateur, le droit saura répondre aux attentes de justice de la société contemporaine. Les tribunaux comme le législateur ne sont-ils pas les garants de l'évolution harmonieuse des relations que le droit régit?

---

[212] L.C. 1974-75-76, ch. 18, art. 5 modifiant le paragraphe 41(1) de la *Loi sur la Cour suprême*; *Loi sur la Cour suprême*, L.R.C. 1985, ch. S-26, par. 40(1). Voir à ce sujet ce que dit le juge Binnie, pour la Cour suprême, en 2005, dans l'arrêt *Henry*, précité, note 81, par. 53.

NOTION D'OPÉRATION, PERSPECTIVE D'ÉVALUATION ET DE PLANIFICATION FISCALE À LA SUITE DE L'ARRÊT *MACKAY* DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE



Simon Lemieux
Avocat, M. Sc., M. Fisc.
Deloitte s.e.n.c.r.l./s.r.l.

PRÉCIS

La règle générale anti-évitement canadienne consacre en quelque sorte plusieurs principes fondamentaux de droit fiscal qui semblent en contradiction les uns avec les autres. D'un côté, le besoin de certitude des contribuables peut entrer en conflit avec l'intégrité du régime fiscal. De l'autre, le droit à la planification est reconnu, tandis que le droit fiscal se veut à la base un droit accessoire au droit civil et au droit des sociétés. Le législateur a tenté de concilier ces diverses forces contradictoires dans le cadre de la règle générale anti-évitement. À ce chapitre, le paragraphe 245(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* a un rôle prédominant à jouer. Pourtant, son effet a été jusqu'ici marginal dans les développements jurisprudentiels et doctrinaux, au profit du paragraphe 245(4) de cette même loi portant sur l'abus. L'auteur expose en quoi le paragraphe 245(3) est essentiel à la conciliation des grands principes consacrés par le législateur dans la règle générale anti-évitement. Plus précisément, il illustre comment la notion d'opération est déterminante dans cet exercice. Une fois la délimitation des

opérations effectuée, l'auteur montre comment la perspective d'évaluation utilisée pour déterminer l'objet de chacune des opérations permet de faire pencher la balance d'un côté ou de l'autre.

Un fil conducteur semble avoir été rompu avec l'arrêt *MacKay* de la Cour d'appel fédérale et une certaine interprétation de cette décision peut, selon l'auteur, menacer la conciliation voulue par le législateur. L'auteur propose donc une méthodologie qui s'harmoniserait avec l'arrêt *MacKay* et qui permettrait, selon lui, d'atteindre l'équilibre voulu par le législateur. Enfin, il applique cette méthodologie à quelques affaires entendues par les tribunaux pour démontrer sa pertinence pratique.

ABSTRACT

The General Anti-Avoidance Rule implies core principles of Canadian tax law which may appear contradictory. For instance, the taxpayers' need for certainty and the integrity of the tax system happen to be conflicting principles. Moreover, the right to tax planning is recognized, but the accessory nature of tax law in relation to private law and to corporate law is also a basic consideration. The General Anti-Avoidance Rule has been enacted as an attempt to conciliate those opposite underlying principles, and subsection 245(3) of the *Income Tax Act* appears to have an important role to fulfill in that respect. Oddly enough, that subsection has not been thoroughly analyzed in the literature and in the case law as most of the time the focus has been placed on the question of abuse mentioned in subsection 245(4) I.T.A. The author points out the importance of considering subsection 245(3) I.T.A. in order to harmonize the opposite underlying principles contained in the General Anti-Avoidance Rule. More specifically, he explains that the notion of transaction itself and the way each transaction has to be evaluated are crucial parts of this process.

A potential trend might have been broken as a result of the decision of the Federal Court of Appeal in *MacKay*. The author suggests a method to undertake the analysis of subsection 245(3) I.T.A. which, in his view, might be consistent with the *MacKay* case and might help to find a reasonable balance between the underlying principles of the rule, as intended by Parliament. He finally applies this method to some recent cases in order to demonstrate its practical utility.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION 99

1. RÔLE ENVISAGÉ PAR LE LÉGISLATEUR DANS L'ADOPTION DU PARAGRAPHE 245(3) L.I.R. 102

1.1. CONTEXTE HISTORIQUE 102
1.2. GRANDS PRINCIPES CONSACRÉS DANS LA RÈGLE GÉNÉRALE ANTI-ÉVITEMENT 105

2. NOTION D'OPÉRATION ET ILLUSTRATION DE SON IMPORTANCE 108

2.1. SENS DE LA NOTION D'OPÉRATION SELON LA *LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU* 110
2.2. JUGEMENT RELATIF À LA NOTION D'OPÉRATION 113
2.3. LE LIBELLÉ DU PARAGRAPHE 245(3) L.I.R. 116
2.4. CONCLUSION SUR LA NOTION D'OPÉRATION ET SUR SON RÔLE DANS LA CONCILIATION DES GRANDS PRINCIPES 116

3. PERSPECTIVE D'ÉVALUATION DE CHAQUE OPÉRATION 117

3.1. FIL CONDUCTEUR DE LA JURISPRUDENCE PRÉ-*MACKAY* : « LE COMMENT EST SUBORDONNÉ AU POURQUOI » 118
3.2. L'ÉTAT DU DROIT DEPUIS L'ARRÊT *MACKAY* 122
3.3. INCOHÉRENCES POTENTIELLES À LA SUITE DE L'ARRÊT *MACKAY* 126
3.4. « REQUALIFICATION » INTERDITE ET ÉVALUATION OBJECTIVE : COMMENT Y PARVENIR? 129
3.5. CONCLUSION SUR LA PERSPECTIVE D'ÉVALUATION DE CHAQUE OPÉRATION 131

4. RÉSUMÉ DE LA MÉTHODOLOGIE PROPOSÉE 133

5. APPLICATION DE LA MÉTHODOLOGIE PROPOSÉE À LA JURISPRUDENCE EXISTANTE 133

5.1. AFFAIRE *MCMULLEN* 134
5.2. AFFAIRE *1207192 ONTARIO LIMITED* 135
5.3. QUELQUES RÉFLEXIONS SUR LES AFFAIRES *MACKAY* ET *COPTHORNE* 136

CONCLUSION 137

INTRODUCTION

Les lois fiscales ont beau changer à une vitesse effarante, certaines questions demeurent névralgiques au fonctionnement de tout système d'imposition. L'éternelle confrontation entre le droit d'organiser ses affaires de façon à réduire ses impôts et la nature du droit fiscal qui est accessoire au droit civil et au droit des sociétés en est un exemple des plus probants. Par droit accessoire, nous entendons que la législation fiscale attache des conséquences fiscales aux actes juridiques posés par les contribuables. Dans cette optique, jusqu'à quel point les contribuables peuvent-ils créer intentionnellement les situations auxquelles s'appliquent les conséquences prévues dans les lois fiscales? Les principes judiciaires qui se sont développés au fil du temps pour juguler cette problématique ont cherché à prévenir les abus du régime fiscal, tout en reconnaissant les opérations qui présentaient un objet véritable autre que fiscal. Au Canada, la *Loi de l'impôt sur le revenu*[1] régit cette dualité par le biais de la règle générale anti-évitement (« RGAÉ ») et plus particulièrement du paragraphe 245(3) L.I.R.

Ce paragraphe a été étudié par les tribunaux à quelques reprises. La plupart du temps, le pouvoir judiciaire reconnaissait les objectifs du législateur de permettre la planification fiscale efficace d'opérations véritables. À l'occasion, les tribunaux rappelaient subtilement que les règles fiscales ne constituaient pas une fin en soi. Cette jurisprudence a culminé avec l'arrêt *MacKay* c. *La Reine*[2] rendu par la Cour d'appel fédérale dans le cadre duquel la Cour a infirmé la décision du juge de première instance et balisé partiellement la portée du paragraphe 245(3) L.I.R. Ce faisant, la Cour a touché au cœur même du droit à la planification fiscale. Les commentaires de deux auteurs relatifs à l'affaire *MacKay* illustrent bien le choc de deux concepts difficilement conciliables. Le premier auteur souligne que le jugement de la Cour canadienne de l'impôt accorde trop de poids à l'objet global de la série et que cette méthode restreindrait indûment la portée de la RGAÉ aux séries dont l'objet est principalement fiscal, menaçant ainsi l'intégrité du régime d'imposition. Le deuxième auteur soutient quant à lui que le jugement de la Cour d'appel fédérale pourrait signifier que l'analyse de la RGAÉ se résume désormais en une analyse de l'abus en vertu du paragraphe 245(4) L.I.R., et ce, dès qu'une planification fiscale est réalisée.

---

1 L.R.C. 1985, ch. 1 (5e suppl.) et mod. (« L.I.R. »).

2 2008 CAF 105 (« *MacKay* »); demande d'autorisation d'appel à la Cour suprême du Canada rejetée le 15 janvier 2009 : *John MacKay* c. *La Reine*, Cour suprême du Canada, dossier no 32616.

Cette approche créerait par conséquent beaucoup d'incertitude pour les contribuables[3].

En outre, l'arrêt *MacKay* met en lumière une question à laquelle tout professionnel est quotidiennement confronté : jusqu'où peut-on bonifier sur le plan fiscal une opération véritable? Le point A étant la situation initiale et le point B étant le résultat commercial visé, quelles sont les déviations acceptables entre ces deux bornes? À un extrême, la présence d'un objectif véritable peut servir de sauf-conduit à toutes sortes d'opérations fiscales vides de substance. Les opérations réalisées décrivent une fonction chaotique qui part du point A et se rend au point B en suivant divers méandres. Cette approche peut donner des résultats surprenants, comme l'ont illustré les arrêts *United Parcel Service of America Inc.* v. *Commissioner of Internal Revenue*[4] et *TIFD III-E Inc*. v. *United States of America*[5] aux États-Unis. Sur une note ironique, un article américain proposait un titre on ne peut plus éloquent à ce sujet : « Bury your tax shelter in a business »[6]. À l'autre extrême, le contribuable ne peut choisir la forme qui lui permet de réduire son fardeau fiscal; il ne fait que subir les conséquences applicables selon les circonstances. Dans ce cas, le droit à la planification fiscale est inexistant. Qui plus est, cette approche nie l'extraordinaire capacité qu'a l'être humain, en tant qu'agent économique, à s'adapter et à faire des choix selon les incitatifs qui lui sont proposés. Ce dernier suit le chemin le plus court entre le point A et le point B. Dans l'arrêt *MacKay*, la Cour d'appel fédérale a clairement rejeté une tendance jurisprudentielle qui prônait l'évaluation de l'objet de chaque opération en le comparant avec l'objet de la série. Il semble maintenant admis que l'on doive évaluer chaque opération d'une série de façon tout à fait indépendante afin de déterminer si l'objectif fiscal domine[7]. Le cas échéant, l'analyse doit se porter sur la nébuleuse notion d'abus prévue au paragraphe 245(4) L.I.R. Il est donc tout à fait naturel pour

---

3 Luiza CRUCERU, « GAAR: Identifying avoidance transactions as part of a series of transactions » (2008), *Comments – Dominion Tax Cases* (taxnet.pro); Paul HICKEY, « Partnership losses GAA red », dans 2008 *Canadian Tax Highlight*, vol. 16, n° 4, Toronto, Association canadienne d'études fiscales.

4 254 F.3d 1014 (11th circ. 2001) (« *UPS* »).

5 No. 3:01cv1839 (D. Conn. Oct. 8, 2009) (« *General Electric Capital Corp*. »).

6 Lee SHEPPARD, « Bury your Tax Shelter in a Business », (2005) 99 *Tax Analysts Document Service* (3 janvier 2005).

7 Voir, entre autres, Thomas E. MCDONNELL, « GAAR: Meaning of "Avoidance Transaction" », (2008) 8 *Tax for the Owner-Manager* 2, 9-10; Robert KOPSTEIN, Jasmine SIDHU, Todd A. MILLER et Carl IRVINE, « Current Cases », (2009), 57, *Canadian Tax Journal* 3, 563-585.

le planificateur fiscal de bien circonscrire les opérations de sa série de manière que l'objet véritable ressorte de chacune d'elles. Deux questions surgissent alors. Premièrement, qu'est-ce qu'une opération et comment en arpenter les limites? Deuxièmement, comment peut-on bien faire ressortir l'essence de chaque opération? Plus particulièrement, comment reconnaître à chaque opération non seulement son caractère unitaire et indivisible, mais aussi son interdépendance avec les autres opérations de la série? Dans cette optique, le présent texte vise à susciter un questionnement sur l'importance de la délimitation de chaque opération et de la perspective d'évaluation utilisée afin de concilier les grands principes antagonistes qui coexistent dans la législation fiscale. Jusqu'ici, ces deux questions fondamentales n'ont toujours pas été abordées de front par les tribunaux.

Nous pensons qu'une interprétation harmonieuse du paragraphe 245(3) L.I.R. est nécessaire afin de concilier les grands concepts fiscaux qui s'opposent et que certaines réflexions s'imposent à ce chapitre. L'analyse adéquate du paragraphe 245(3) L.I.R. repose à notre avis sur deux concepts interdépendants, soit la délimitation des opérations et la perspective d'évaluation de chacune de ces opérations. En d'autres mots, il faut isoler l'opération et la qualifier. Notre première hypothèse est que la délimitation de chaque opération peut être déterminante dans la conciliation des grands principes consacrés dans la RGAÉ. Notre travail à l'appui de cette hypothèse se limitera toutefois à illustrer, à l'aide d'exemples et de réflexions, pourquoi la délimitation de chaque opération peut influencer grandement l'analyse de la RGAÉ et ainsi compromettre la conciliation de ces grands principes. De plus, nous proposerons un cadre d'analyse sommaire qui pourrait permettre d'orienter cette première étape requise par le paragraphe 245(3) L.I.R. Notre seconde hypothèse est que la perspective d'évaluation de chaque opération peut également s'avérer déterminante dans la conciliation des grands principes intégrés dans la RGAÉ. Notre travail à cette étape consistera non seulement à illustrer par des exemples et des réflexions en quoi ce point est fondamental à l'analyse de la RGAÉ, mais également à proposer une méthodologie qui pourrait permettre de concilier certains de ces grands principes contradictoires.

Afin de soutenir nos hypothèses, il est tout d'abord primordial de bien faire ressortir les fondements de la RGAÉ et plus particulièrement du paragraphe 245(3) L.I.R. Cette étape, bien qu'elle puisse paraître redondante au regard de la doctrine existante, permettra de mettre en lumière les grands principes intégrés dans la RGAÉ. Nous traiterons subséquemment de la notion d'opération à proprement parler et de son importance dans l'atteinte des objectifs de la RGAÉ, pour ensuite aborder la perspective d'évaluation des opérations. Cette analyse nous permettra de dégager un cadre de travail

afin de mieux appréhender le paragraphe 245(3) L.I.R. Nous appliquerons enfin nos réflexions à quelques causes entendues par les tribunaux afin de mieux illustrer la pertinence des concepts traités.

1. RÔLE ENVISAGÉ PAR LE LÉGISLATEUR DANS L'ADOPTION DU PARAGRAPHE 245(3) L.I.R.

Une interprétation adéquate de la notion d'opération et l'analyse de la perspective qui doit être employée pour qualifier l'objet de chacune des opérations ne peuvent s'effectuer sans d'abord faire ressortir les assises fondamentales du paragraphe 245(3) L.I.R. Au risque d'être redondant à l'égard d'un sujet maintes fois abordé, nous mettrons en relief le rôle envisagé pour cette disposition par le législateur au moment de son adoption. Ce rôle peut être appréhendé sous plusieurs angles. D'emblée, il est de la plus haute pertinence de dégager le contexte historique qui a donné lieu à l'adoption de la RGAÉ. Cette approche nous permettra de comprendre quels besoins la mesure venait combler et nous fournira ainsi des pistes d'interprétation de ses différents paragraphes et plus particulièrement du paragraphe 245(3) L.I.R. Ensuite, certains jugements nous fournissent de précieux indices sur l'intention législative sous-jacente à la RGAÉ. Nous tenterons de faire ressortir les grands principes qui nous aideront à mieux situer le paragraphe 245(3) L.I.R. et ainsi à proposer une approche cohérente et conciliatrice pour son application.

1.1. CONTEXTE HISTORIQUE

Il est notoirement reconnu[8] que la RGAÉ a été adoptée en réponse à la décision de la Cour suprême du Canada rendue dans l'affaire *Stubart Investments Ltd.* c. *La Reine*[9]. Dans cette affaire, le procureur général du Canada soutenait que si les opérations avaient été menées de la façon habituelle, sans stratégie d'évitement, cela aurait entraîné certaines conséquences fiscales, conformément à l'intention du législateur. En suivant la logique de cette prémisse, tout contribuable devrait donc prouver qu'il avait un véritable motif commercial afin de bénéficier d'un quelconque traitement prévu dans les lois fiscales. En réponse à cet argument, la Cour

---

8 Brian ARNOLD, « The Long, Slow, Steady Demise of the General Anti-Avoidance Rule », (2004) 52:2 R.F.C. 488, p. 488; Peter HOGG, Joanne E. MAGEE et Jinyan LI, *Principles of Canadian Income Tax Law*, 7e éd., Toronto, Carswell, 2010 à la sous-section 20.2, par. (d)(i); Vern KRISHNA, *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 9e édition, Toronto, Carswell, 2006, ch. 24 à la section 1 *in fine*.

9 [1984] 1 R.C.S. 536 (« *Stubart* »).

suprême a rappelé que le droit fiscal contemporain ne servait pas seulement à mesurer le revenu des contribuables afin de l'imposer. Une deuxième fonction tout aussi importante s'était effectivement développée en parallèle, fruit d'un État intervenant de plus en plus tous azimuts : l'utilisation de la fiscalité comme incitatif économique. Ainsi, les lois fiscales contemporaines contiennent maintenant un mélange hétérogène de dispositions visant tantôt la première fonction et tantôt la deuxième. Dans le cadre de cette deuxième fonction, il serait absurde d'exiger des contribuables qu'ils présentent un objectif véritable afin de bénéficier des avantages prévus dans la loi puisque ces avantages ont justement pour objectif de motiver un certain comportement économique.

Dans cette logique, la Cour suprême a clairement rejeté, dans l'arrêt *Stubart*, une application généralisée du principe de l'objet commercial. Par contre, la Cour a proposé un compromis particulièrement pragmatique en se laissant guider par le principe suivant :

> « Il paraît plus approprié d'avoir recours à un critère d'interprétation qui permettrait d'appliquer la Loi de manière à viser seulement la conduite du contribuable qui a comme effet intentionnel de contourner la volonté expresse du législateur[10]. »

La Cour a ainsi rejeté l'approche littérale d'interprétation des lois fiscales :

> « Aujourd'hui, les tribunaux appliquent à cette loi la règle du sens ordinaire, mais en tenant compte du fond, de sorte que si l'activité du contribuable relève de l'esprit de la disposition fiscale, il sera assujetti à l'impôt[11]. »

Ce raisonnement a conduit la Cour suprême à indiquer que la validité de l'opération quant à la forme peut être insuffisante lorsque « l'inclusion dans la Loi de l'allocation, de la déduction ou de l'avantage recherché indique manifestement une intention du législateur de limiter ces avantages aux droits acquis avant que le contribuable ne s'organise à des fins purement fiscales »[12]. La Cour accepte donc le principe de l'objet commercial, mais seulement lorsque l'interprétation des dispositions en cause le justifie. La validité de l'opération quant à la forme peut également s'avérer insuffisante dans le cas où les dispositions de la loi ont trait à une fonction commerciale

---

10 *Id.*, 576.

11 *Id.*, 578.

12 *Id.*, 579-580.

déterminée. Finalement, la validité de l'opération quant à la forme serait manifestement insuffisante si l'objet et l'esprit des dispositions de la loi étaient mis en échec.

Même si la Cour suprême a tranché en faveur du contribuable dans l'arrêt *Stubart* et qu'elle a rejeté une application généralisée du principe de l'objet commercial, nous croyons qu'elle a tout de même fourni tous les outils à l'administration fiscale pour combattre efficacement les planifications fiscales abusives. En y réfléchissant bien, le paragraphe 245(3) L.I.R. est à notre avis un ajout important du législateur à l'approche proposée par la Cour suprême dans l'arrêt *Stubart*. En effet, il appert que le paragraphe 245(4) L.I.R. constitue la matérialisation législative du principe voulant que la forme que prend les opérations réalisées et leur validité juridique puissent parfois s'avérer insuffisantes pour justifier un certain résultat fiscal, selon l'interprétation téléologique des dispositions invoquées.

Malgré l'apparente force de frappe de la RGAÉ, le problème pour l'administration fiscale a été que la Cour suprême a elle-même tôt fait de renouer avec une tendance interprétative plus littérale des lois fiscales avec l'arrêt *Canada* c. *Antosko*[13]. L'extrait suivant dénote une certaine crainte récurrente d'outrepasser les pouvoirs judiciaires, combinée avec une prudence probablement légitime au regard de la situation arbitraire qui pourrait découler d'une interprétation trop éloignée de la lettre de la loi :

> « En l'absence d'ambiguïté des termes de la disposition, il n'appartient pas à notre Cour de conclure que les appelants devraient se voir refuser une déduction parce qu'ils ne méritent pas une "aubaine", comme l'intimée le soutient. En l'absence d'une ambiguïté qui forcerait le tribunal à examiner les résultats de l'opération pour déterminer l'intention du législateur, l'évaluation normative des conséquences de l'application d'une disposition donnée relève du législateur et non des tribunaux[14]. »

Il est vrai que la RGAÉ a été adoptée avant l'arrêt *Antosko*. Il est toutefois loisible de supposer que l'administration fiscale visait justement à prévenir un retour à une interprétation trop littérale des lois et qu'elle entendait forcer une interprétation plus téléologique des dispositions fiscales. Comme nous l'avons déjà mentionné, cette fonction est aujourd'hui assumée par le paragraphe 245(4) L.I.R. Toutefois, nous croyons que le législateur a fait sienne la crainte qu'une telle interprétation téléologique puisse entraîner un degré d'incertitude élevé pour les contribuables. À cet effet, le paragraphe

---

13 [1994] 2 R.C.S. 312 (« *Antosko* »).

14 *Id.* à la section V.A. du jugement *in fine*.

245(3) L.I.R. serait en quelque sorte un compromis permettant à certains contribuables de ne pas avoir à passer par la fastidieuse analyse de l'objet des dispositions fiscales, ce compromis prenant la forme d'un test d'intention objectif. En suivant le raisonnement de l'arrêt *Stubart*, un contribuable ne pourrait échapper à l'analyse téléologique des dispositions fiscales, et ce, même dans le cas où il présenterait un objet véritable pour chacune de ses opérations. À la lumière du contexte historique, nous concluons que le paragraphe 245(3) L.I.R. permet une certaine latitude à l'égard de la mesure du revenu en ce qu'il permet la planification fiscale à l'intérieur de limites plus ou moins déterminées. Il a donc un rôle bien réel à jouer et, après analyse de l'état actuel du droit, nous croyons que sa portée doit être précisée.

1.2. GRANDS PRINCIPES CONSACRÉS DANS LA RÈGLE GÉNÉRALE ANTI-ÉVITEMENT

Nous sommes d'avis que le législateur a tenté de rapprocher deux concepts antagonistes dans le cadre de la RGAÉ. Cette tentative fait de la RGAÉ un outil complexe. D'un côté, elle reconnaît implicitement la possibilité pour les contribuables de réduire leur fardeau fiscal par le biais de la planification, particulièrement lorsque les motivations des contribuables sont *a priori* étrangères aux lois fiscales[15]. De l'autre côté, la RGAÉ ne contredit pas le caractère fondamentalement accessoire du droit fiscal, à savoir celui de prévoir des conséquences fiscales aux actes juridiques des contribuables. À la suite de l'adoption de la RGAÉ, les plus hautes instances judiciaires ont tenté tant bien que mal de lui trouver un sens opérationnel, en tenant compte de ces grands principes antagonistes.

La Cour suprême du Canada a beaucoup misé sur les notes explicatives du ministère des Finances pour interpréter la RGAÉ. En fait, les passages les plus pertinents des quelques pages de notes explicatives ont été cités par la Cour. D'entrée de jeu, dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada* c. *Canada*[16], cette dernière dresse la table quant aux objectifs généraux de la

---

[15] Cette reconnaissance est instaurée à notre avis par le libellé du paragraphe 245(3) L.I.R., qui prévoit que les opérations principalement motivées par des objets autres que fiscaux ne pourront être réévaluées à la lumière de la RGAÉ. Ainsi, *a contrario*, toute opération peut être motivée par un objet fiscal sans nécessairement devoir être évaluée à la lumière du paragraphe 245(4) L.I.R., bien que cet objet ne puisse être la motivation principale. De plus, cette reconnaissance s'exprime dans le fait qu'une planification ne puisse être révisée par la RGAÉ si elle n'abuse pas de la loi.

[16] 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601, par. 15 (« *Hypothèques Trustco* »).

règle en précisant qu'il s'agit d'établir un équilibre entre l'intégrité de l'assiette fiscale et le besoin de certitude des contribuables[17]. Quant à ce dernier point, la Cour a d'ailleurs clairement rappelé que la réduction du fardeau fiscal était une dimension légitime du droit canadien. Par ailleurs, l'administration fiscale gardait simultanément en tête le caractère fondamental du droit fiscal qui est un droit accessoire au droit civil ou au droit des sociétés, du moins pour la première fonction reconnue par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Stubart*, à savoir la mesure du revenu. En effet, elle affirmait :

> « Le paragraphe 245(4) tient compte du fait que les dispositions de la Loi visent les opérations ayant une raison d'être économique et non les opérations qui visent à exploiter, à détourner ou à frustrer les dispositions de la Loi, afin d'échapper à l'impôt. Il tient aussi compte, cependant, du fait que nombre de dispositions de la Loi envisagent ou favorisent des opérations qui peuvent sembler obéir principalement à des motivations fiscales. […] On ne compte pas appliquer l'article 245 de manière à refuser les avantages fiscaux découlant de ces opérations dans la mesure où elles sont effectuées conformément à l'objet et à l'esprit des dispositions de la Loi lue dans son ensemble. Cet article n'a pas pour but non plus de neutraliser les avantages fiscaux expressément prévus par la Loi[18]. » (Notre soulignement)

Il semble que ce passage des notes explicatives du ministère des Finances mette en perspective les deux grands rôles de la *Loi de l'impôt sur le revenu* que sont la mesure du revenu et la création d'incitatifs économiques. Dans le premier cas, les opérations doivent avoir une raison d'être économique tandis que dans le deuxième, elles peuvent être motivées exclusivement par des raisons fiscales. Voilà donc quelques grands principes qui s'entrechoquent. La certitude se retrouve en concurrence avec l'intégrité, tandis que le droit de réduire son fardeau fiscal fait la lutte au caractère accessoire du droit fiscal.

Outre les trois étapes de l'analyse de la RGAÉ et le fardeau de preuve qui incombait à chaque partie, la Cour suprême a précisé, dans l'arrêt *Hypothèques Trustco*, les objectifs législatifs de cette mesure. Traitant plus particulièrement du paragraphe 245(3) L.I.R., la Cour expliquait :

> « La deuxième condition d'application de la RGAÉ est que l'opération qui génère l'avantage fiscal soit une opération d'évitement au sens du par. 245(3).

---

17 CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives sur le projet de loi concernant l'impôt sur le revenu* (1988) à la page 492 (« Notes explicatives »).

18 CANADA, ministère des Finances, précité, note 17, p. 496-497; *Hypothèques Trustco*, précité, note 16, par. 48.

> Cette condition sert à soustraire à l'application de la RGAÉ les opérations ou séries d'opérations qui peuvent raisonnablement être considérées comme ayant été principalement effectuées pour un objet non fiscal. La plupart des avantages fiscaux demandés par les contribuables dans leurs déclarations annuelles échappent à l'application de la RGAÉ en raison du par. 245(3). La RGAÉ, qui représente une mesure de dernier recours destinée à prévenir l'évitement fiscal abusif, ne devait pas créer de l'incertitude en matière de planification fiscale[19]. »

Il ressort de ces précisions que le paragraphe 245(3) L.I.R. semble inextricablement lié au besoin de certitude des contribuables dans l'organisation de leurs affaires. D'un côté, la Cour suprême traite du besoin de certitude en effectuant un rapprochement avec le rôle du paragraphe 245(3) L.I.R. De l'autre côté, la Cour indique que la plupart des avantages fiscaux demandés par les contribuables échapperont à la RGAÉ par ce paragraphe. Il semble donc que ce paragraphe soit la pierre angulaire du besoin de certitude associé à la RGAÉ.

De plus, la Cour a précisé que l'esprit du paragraphe 245(3) L.I.R. ne permettait pas de « requalifier » une opération par ailleurs juridiquement valide. Citant encore une fois les notes explicatives du ministère des Finances, elle a affirmé ceci :

> « Le paragraphe 245(3) ne permet pas de "requalifier" une opération afin de déterminer s'il s'agit ou non d'une opération d'évitement. Autrement dit, il ne permet pas de considérer une opération comme une opération d'évitement parce qu'une autre opération, qui aurait pu permettre d'obtenir un résultat équivalent, se serait traduite par des impôts plus élevés[20]. »

Il appert donc que le législateur voulait respecter les opérations légalement effectuées par les contribuables et que ce désir s'est exprimé par l'adoption du paragraphe 245(3) L.I.R. Ce constat est fondamental au droit à la planification fiscale.

Nous avons vu précédemment que la RGAÉ visait à créer un équilibre entre l'intégrité de l'assiette fiscale et le besoin de certitude. À la lumière des principes que nous avons dégagés, il nous apparaît que le paragraphe 245(4) L.I.R. se veut surtout le chien de garde de l'intégrité, tandis que le paragraphe 245(3) L.I.R. consolide plutôt la certitude des contribuables. Dans tous les cas, il est clair que le paragraphe 245(4) L.I.R. ne favorise en rien la certitude des contribuables. Malgré toutes les indications fournies par

---

19 *Hypothèques Trustco*, précité, note 16, par. 21.

20 *Id.*, par. 30; *Notes explicatives*, précité, note 17, 495.

les tribunaux en rapport avec son interprétation, la plupart des spécialistes s'entendent pour dire que la détermination de l'objet et de l'esprit de la loi demeure laborieuse[21]. Cela laisse donc au paragraphe 245(3) L.I.R. le champ libre pour occuper le terrain de la certitude.

En fait, nous croyons que les contribuables qui ont le plus besoin de certitude sont ceux qui ont des objectifs véritables d'abord étrangers aux questions fiscales et qui réduisent accessoirement leur fardeau fiscal par la planification. Malheureusement, la Cour suprême n'a jusqu'ici jamais entendu pareil litige et s'est surtout contentée de juger d'affaires sans aucune substance économique, dont l'unique motivation était fiscale. Elle aurait pu changer la donne si elle avait accepté d'entendre l'affaire *MacKay*, mais elle a considéré qu'il ne s'agissait pas d'une question d'intérêt national.

2. NOTION D'OPÉRATION ET ILLUSTRATION DE SON IMPORTANCE

Dans l'optique du paragraphe 245(3) L.I.R., l'opération est, selon nous, un des concepts qui permet de faire le pont entre la nature fondamentalement accessoire du droit fiscal et le droit à la planification. Ironiquement, l'auteur Peter Hogg traite de la notion d'opération ainsi : « A "transaction" is defined under subsection 245(1) to include an arrangement or event. It is generally not a contentious issue[22]. »

Il est vrai que, contrairement à sa grande sœur « série d'opérations », la notion d'opération n'a jamais suscité de grands débats dans la doctrine.

Quant à cette notion de « série d'opérations » appliquée dans le contexte de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, nous nous permettons de rappeler brièvement que la jurisprudence et la doctrine nous enseignent que le concept regroupe les opérations formant une série au sens de la common law, en plus des opérations et événements liés terminés en vue de réaliser la série selon le paragraphe 248(10) L.I.R. Essentiellement, la série de common law comprend « […] chaque opération […] déterminée d'avance pour produire un résultat final. Par détermination d'avance, on veut dire que lorsque la première opération de la série est réalisée, tous les éléments essentiels de l'opération ultérieure ou des opérations ultérieures sont déterminés par les personnes qui ont la ferme intention et la capacité de les réaliser. C'est-à-dire qu'il n'existe aucune probabilité pratique que

21 Voir entre autres V. KRISHNA, précité, note 8, section 7.

22 P. HOGG et autres, précité, note 8, sous-section 20.5, par. (b)(i).

l'opération ultérieure ou les opérations ultérieures ne se réaliseront pas[23]. » Quant au paragraphe 248(10) L.I.R., il permettra de greffer à la série de common law certaines opérations « […] si la série a joué dans la décision d'effectuer l'opération liée, au sens où l'opération est intervenue "en raison de" la série ou "relativement à" celle-ci »[24]. Le lien entre les opérations liées et la série doit être plus qu'un lien d'un degré d'éloignement extrême, mais n'a pas à être étroit[25].

Si cette notion de « série d'opérations » est d'une grande importance pour le droit fiscal, il en est tout autant pour les maillons qui la composent. En effet, l'opération est un concept fondamental à toute planification, particulièrement dans le contexte de la RGAÉ. Pour illustrer l'à-propos du thème, l'auteur Joseph Bankman notait ce qui suit sur la doctrine de la réalité économique américaine :

> « The economic substance doctrine requires that the events giving rise to a particular tax position must have objective economic substance, but does not tell us which of many interrelated events ought to be lumped together and measured for economic substance. In general, the greater the number of events lumped together, the greater the likelihood that a tax position will reflect changes in nontax attributes. In theory, by expanding or contracting the number of related events, a decision maker could reach virtually any result it wanted under the doctrine. In practice, some tax positions will seem to correspond naturally with a discrete number of events or transactions. Moreover, courts have already put some flesh on this part of the doctrine by showing a willingness to lump together transactions connected to a taxpayer's ordinary business operations, but treat as discrete each element in tax shelters[26]. »

Cet extrait montre toute la pertinence qu'a la notion d'opération pour l'auteur et le rôle qu'elle peut jouer dans la conciliation du droit à la planification avec la nature fondamentale du droit fiscal. En effet, en définissant de façon plus ou moins large les opérations examinées, on pourrait faire dire n'importe quoi à une série d'opérations, un peu à l'image d'un prisonnier sous la torture. Sur une note quelque peu humoristique, un avocat américain spécialiste de la fiscalité a souligné le grand manque de constance des tribunaux américains par rapport à cette question et l'imprévisibilité des résultats en découlant, dans l'article au nom évocateur

---

23 *OSFC Holdings Ltd.* c. *Canada*, 2001 CAF 260, par. 24.

24 *Copthorne Holdings Ltd.* c. *La Reine*, 2011 CSC 63 (« *Copthorne* »), par. 46.

25 *Id.*, par. 47.

26 Joseph BANKMAN, « The Economic Substance Doctrine », (2000) 74 *Southern California Law Review* 5, p. 15.

« The Frame Game Show: How Defining the "Transaction" Decides the Case »[27]. Bien que cet article de doctrine soit américain, nous sommes d'avis qu'il est très révélateur aussi de l'état du droit canadien, qui souffre d'un grand manque de précision quant à la notion d'opération. Afin de s'attaquer à la notion d'opération, nous exposerons en premier lieu comment la *Loi de l'impôt sur le revenu* l'aborde. Nous verrons que cette loi est loin de régler le sort de la notion d'opération et qu'elle apporte plus de questions que de réponses. Cela ouvre donc la porte à une définition plus ou moins large de la notion d'opération. Nous évoquerons un rare jugement qui a évoqué de près la notion d'opération dans le contexte de la RGAÉ et nous discuterons du libellé du paragraphe 245(3) L.I.R., ce qui nous permettra de proposer certaines balises qui devraient être respectées dans l'exercice de délimitation des opérations d'une série.

2.1. SENS DE LA NOTION D'OPÉRATION SELON LA *LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU*

La notion d'opération se retrouve à plusieurs endroits de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais elle n'est jamais définie. Par ailleurs, la notion est précisée au paragraphe 245(1) L.I.R. afin d'« assimil[er] à une opération une convention, un mécanisme ou un événement » dans le contexte de la RGAÉ. Cette précision constitue une extension du sens ordinaire du vocable « opération ». Nous savons donc que les conventions, les mécanismes et les arrangements sont assimilés à des opérations pour l'application de la RGAÉ. Quant au sens ordinaire du mot, il a été entre autres analysé à quelques reprises dans des litiges portant sur le sous-alinéa 152(4)b)(iii) L.I.R. Dans l'affaire *Blackburn Radio* c. *La Reine*[28], la Cour canadienne de l'impôt a établi que ce sens ordinaire n'incluait pas un arrangement, ce qui est tout à fait logique en considérant que le législateur ne parle pas pour ne rien dire et qu'il a jugé bon d'assimiler un arrangement à une opération aux fins de la RGAÉ ou des règles sur les prix de transfert. Constatant que la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'était d'aucun secours pour définir le terme « opération », en dehors des opérations d'évitement, la juge s'est référée au dictionnaire courant :

> « [C]e terme (en anglais, *transaction*) est défini comme suit dans le dictionnaire *Canadian Oxford Dictionary*:

---

[27] David P. HARINGTON, « The Frame Game: How Defining the "Transaction" Decides the Case » (2009) 63:1 *The Tax Lawyer* 1.

[28] 2009 CCI 155, 2009 D.T.C. 533.

> [TRADUCTION]
>
> 1(a) un élément d'une activité, notamment commerciale; une affaire *(une opération rentable)*
>
> (b) Amér. du N. = COMMERCE 4b
>
> (c) la gestion d'activités commerciales, etc.
>
> 2 (plur.) rapports écrits de discussions, de communications, etc., lors d'une réunion d'une société savante[29]. »

Toujours dans le cadre de l'analyse du sous-alinéa 152(4)b)(iii) L.I.R., dans l'affaire *Ho* c. *La Reine*[30], la Cour canadienne de l'impôt s'est référée au *Black's Law Dictionary* pour souligner la définition suivante du terme « opération » :

> « [TRADUCTION]
>
> Opération, *n.* 1. Fait de poursuivre des activités commerciales ou autres; notamment, la formation ou l'exécution d'un contrat. 2. Chose faite ou accomplie; entente ou échange commercial. 3. Activité intéressant au moins deux personnes[31]. »

Précédemment, la Cour d'appel fédérale avait mentionné, dans l'arrêt *SMX Shopping Center* c. *La Reine*[32] :

> « Dans le contexte du sous-alinéa 152(4)*b*)(iii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le mot «opération» doit être interprété comme comprenant une opération qui, selon le contribuable, constitue le fondement factuel d'une déduction qui est faite dans une déclaration de revenu[33]. »

Bien sûr, ces repères jurisprudentiels ont été élaborés dans un contexte d'analyse différent de celui de la RGAÉ. Toutefois, les remarques demeurent hautement pertinentes et nous permettent de constater que la portée du terme « opération » peut être très large. De prime abord, une opération pourrait être un tout contenant une foule de sous-éléments. La notion d'opération aux fins

---

29 *Id.*, par. 35.

30 2010 CCI 325.

31 *Id.*, par. 21.

32 2003 CAF 479.

33 *Id.*

du paragraphe 245(3) L.I.R. couvrirait donc ce sens ordinaire, en plus du sens étendu indiqué au paragraphe 245(1) L.I.R.

Une question névralgique apparaît alors tout naturellement. Quel sens doit-on donner aux notions de convention, de mécanisme ou d'événement? Nous savons que ces notions ne sont pas incluses dans le sens ordinaire du mot « opération » et qu'elles ne sont pas définies dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Doit-on se référer au droit civil par application du principe de complémentarité? Le *Code civil du Québec*[34] peut nous informer sur la notion de convention, mais fort probablement nous devrons chercher ailleurs en ce qui a trait à la signification des notions d'événement et de mécanisme.

Les définitions courantes fournies par les dictionnaires sont loin de régler la question. Contentons-nous de dire qu'un mécanisme peut s'apparenter à un processus par lequel des opérations propres à une fonction s'enchaînent[35]. En ce qui a trait à la définition d'événement, les dictionnaires nous enseignent généralement qu'un événement est un fait d'une importance particulière ou un fait marquant[36]. Quant à la notion de « convention », elle est familière au droit privé. Comme cette notion n'est définie à aucun endroit dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le principe de complémentarité pourrait faire en sorte que le *Code civil du Québec* soit la référence au Québec. Or, ce concept est lui-même d'une grande profondeur au regard de la théorie civiliste[37].

À la lumière de ces quelques définitions et réflexions, il est permis de constater que ces notions sont imprécises et peuvent être interprétées à degrés variables, selon la volonté législative sous-jacente au paragraphe 245(3) L.I.R. Pour rappeler la remarque de l'auteur Joseph Bankman, il est loisible de penser qu'une opération plus large et plus inclusive pourrait contenir plus de substance autre que fiscale et ainsi ne pas constituer objectivement une opération d'évitement, tandis qu'une division de cet élément en deux opérations distinctes pourrait très bien impliquer que l'une de ces deux opérations soit principalement motivée par des raisons fiscales.

---

34 L.Q. 1991, c. 64 (« C.c.Q. »).

35 Dictionnaire Larousse en ligne : http://www.larousse.fr.

36 *Id.*

37 Par exemple, quant à la qualification des contrats, voir, entre autres, Pascal FRÉCHETTE, « La qualification des contrats : aspects théoriques » (2010) 51:1 *Les cahiers de droit*, p. 117-158 et Pascal FRÉCHETTE, « La qualification des contrats : aspects pratiques » (2010) 51:2 *Les cahiers de droit*, p. 375-424.

L'objectif du présent texte n'est pas de proposer une méthodologie afin de délimiter de façon précise les opérations d'une série aux fins de la RGAÉ. Le but est plutôt de susciter la réflexion sur une question qui est à notre avis fondamentale au bon fonctionnement de la RGAÉ. Dans tous les cas, nous ne pouvons que constater que les définitions courantes et l'extension de la notion d'opération qui se retrouve au paragraphe 245(1) L.I.R. ne sont pas nécessairement très éclairantes. Nous avons soutenu que le paragraphe 245(3) L.I.R. se devait d'être la pierre angulaire de la certitude des contribuables qui présentaient un objectif véritable. En effet, la prochaine étape de l'analyse de la RGAÉ, soit l'interprétation de la loi à partir du paragraphe 245(4) L.I.R., entraîne inévitablement son lot d'incertitudes puisqu'elle suggère un éloignement du texte de loi afin de faire ressortir l'intention du législateur. À l'aide d'un arrêt de la Cour d'appel fédérale et du libellé du paragraphe 245(3) L.I.R., nous tenterons ci-dessous de faire ressortir certaines balises qui devraient guider l'exercice de délimitation des opérations d'une série.

2.2. JUGEMENT RELATIF À LA NOTION D'OPÉRATION

La seule décision traitant directement de la notion d'opération dans le cadre de la RGAÉ est l'arrêt *La Reine* c. *Canadien Pacifique Ltd.*[38] rendu par la Cour d'appel fédérale en 2001. Cité abondamment et parfois plaidé en désespoir de cause, cet arrêt propose quelques lignes directrices afin de circonscrire chaque opération d'une série. Les faits sont similaires à ceux de la célèbre affaire *Shell Canada Ltée* c. *Canada*[39] rendu en 1999 par la Cour suprême du Canada, en ce que le litige portait sur la déductibilité d'intérêts libellés en devises étrangères. Le contribuable avait émis des débentures dans une monnaie qui se dépréciait par rapport au dollar canadien. De façon concomitante, les devises étrangères avaient été converties en yens, pour finalement prendre la forme de dollars canadiens. Des contrats de change à terme avaient été conclus avec divers établissements financiers pour racheter les devises étrangères qui serviraient au paiement des intérêts à venir et du capital à maturité. Or, ces contrats prévoyaient que le dollar canadien s'apprécierait face aux devises étrangères, faisant en sorte que l'échange contemporain de dollars australiens rapportait plus de dollars canadiens que ce qui était nécessaire pour racheter les dollars australiens nécessaires à maturité. Des intérêts élevés étaient déduits au fur et à mesure de leur échéance, tandis que la réalisation d'un gain en capital sur les devises

---

38 2001 CAF 398 (« *Canadien Pacifique CAF* »), confirmant 2000 D.T.C. 2428 (C.C.I.) (« *Canadien Pacifique CCI* »).

39 [1999] 3 R.C.S. 622.

entraînait un avantage qui compensait plus que cet intérêt. Dans l'affaire *Canadien Pacifique*, la Cour canadienne de l'impôt a considéré que le contribuable avait fait deux choix distincts dans cette série :

> « Ce que l'appelante a fait a été d'effectuer un choix, afin de répondre à ses besoins de capital devant être utilisé dans son entreprise, en empruntant de l'argent. Elle a fait un deuxième choix, à savoir réaliser ses objectifs en empruntant des dollars australiens[40]. »

Il est incertain si la Cour canadienne de l'impôt a considéré les deux choix comme étant deux opérations distinctes. Cela n'a cependant pas changé le résultat final. La Cour a reconnu que chaque opération de la série était liée à la finalité globale, soit la levée de capitaux. En appel de cette décision devant la Cour d'appel fédérale, l'administration fiscale soutenait que l'objet de chacune des opérations devait être étudié de façon indépendante et que le choix d'emprunter en dollars australiens était purement motivé par des objectifs fiscaux. La Cour d'appel fédérale n'a pas rejeté l'argument de l'administration fiscale, à savoir qu'il fallait évaluer l'objet de chaque opération isolément, mais elle a défini les opérations d'une façon assez large pour que l'objet de chacune soit véritable. L'extrait qui suit illustre bien l'approche adoptée par le tribunal :

> « À mon avis, cette manière de voir comporte un défaut. Je ne crois pas qu'il soit possible de faire une distinction entre la monnaie des fonds empruntés et l'emprunt lui-même de telle sorte que le choix de la monnaie dans laquelle l'emprunt est libellé devienne lui-même une opération. C'est l'emprunt qui est l'opération, non le choix de la monnaie dans laquelle il est libellé. La monnaie étrangère est la chose elle-même que le CP a empruntée en émettant les débentures et, sans ces dollars australiens, les prêteurs n'auraient pu fournir au CP l'argent qui fait l'objet du contrat.
>
> De par la définition donnée dans le paragraphe 245(2), une convention, un mécanisme ou un événement sont assimilés à une opération. Ainsi, la définition de "opération" est élargie pour englober des circonstances qui ne seraient pas strictement considérées comme une opération au sens ordinaire de ce mot. Cependant, cette définition élargie ne peut être interprétée de manière à justifier la division d'une opération afin d'isoler ses objets commerciaux et ses objets fiscaux. La nécessité de déterminer l'objet principal implique qu'il y a plus d'un objet et que l'opération doit être considérée comme un tout[41]. » (Notre soulignement)

---

40 *Canadien Pacifique CCI*, précité, note 38, par. 10.

41 *Canadien Pacifique CAF*, précité, note 38, par. 23-24.

La Cour d'appel fédérale a probablement flairé un cul-de-sac intellectuel si elle avait divisé la série en un nombre d'opérations trop petit. Si elle l'avait fait, il aurait été inévitable que toute planification fiscale impliquerait une ou plusieurs opérations d'évitement. En fait, en adoptant une interprétation trop littérale de la définition d'opération prévue au paragraphe 245(1) L.I.R., on pourrait complètement séparer, de façon tout à fait artificielle, l'aspect fiscal de l'aspect commercial dans une série d'opérations.

> « Si l'argument de la Couronne était accepté, il aurait des conséquences que le législateur n'avait pas à l'esprit. Si cet argument était probant, la Couronne pourrait affirmer que l'élément "planification fiscale" d'une opération équivalait à une convention, à un mécanisme ou à un événement constituant une "opération distincte". Parce qu'elle a été effectuée à des fins purement fiscales, l'"opération distincte" serait une opération d'évitement. Autrement dit, toute mesure prise pour engendrer un avantage fiscal serait une opération d'évitement et il ne serait jamais possible de déterminer l'objet premier d'une opération. L'argument de la Couronne rendrait superflu l'emploi du mot "principalement", au paragraphe 245(3)[42]. » (Notre soulignement)

Bref, la Cour d'appel fédérale reconnaît dans l'arrêt *Canadien Pacifique* que le sens ordinaire du mot « opération » a été élargi par le paragraphe 245(1) L.I.R., mais elle affirme que cela ne peut justifier la division des éléments fiscaux et commerciaux d'une opération. Nous revenons en quelque sorte au point de départ, à savoir où tracer les limites de chaque opération dans une série. Nous déduisons par contre de l'arrêt *Canadien Pacifique* que l'on ne doit pas interpréter de façon large l'extension du sens du mot « opération » faite par le paragraphe 245(1) L.I.R. De plus, le législateur a prévu qu'il était naturel que des opérations présentent une combinaison d'aspects fiscal et véritable, ce qui justifiait qu'il faille en chercher l'objet principal. Une délimitation trop étroite de chaque opération tendrait à une caractérisation stricte de l'objet de chacune d'elles. En adoptant cette démarche restrictive, chaque opération d'une série serait soit totalement véritable, soit totalement motivée par l'avantage fiscal. Finalement, il faut retenir de l'arrêt *Canadien Pacifique* que la notion d'opération est complexe, essentielle au droit à la planification fiscale, et qu'elle peut faire pencher un litige d'un côté comme de l'autre, selon l'usage que l'on en fait.

---

42 *Id.*, par. 25-26.

2.3. LE LIBELLÉ DU PARAGRAPHE 245(3) L.I.R.

Le paragraphe 245(3) L.I.R. comporte deux alinéas, à savoir :

> « L'opération d'évitement s'entend :
>
> a) soit de l'opération dont, sans le présent article, découlerait, directement ou indirectement, un avantage fiscal, sauf s'il est raisonnable de considérer que l'opération est principalement effectuée pour des objets véritables – l'obtention de l'avantage fiscal n'étant pas considérée comme un objet véritable;
>
> b) soit de l'opération qui fait partie d'une série d'opérations dont, sans le présent article, découlerait, directement ou indirectement, un avantage fiscal, sauf s'il est raisonnable de considérer que l'opération est principalement effectuée pour des objets véritables – l'obtention de l'avantage fiscal n'étant pas considérée comme un objet véritable. »

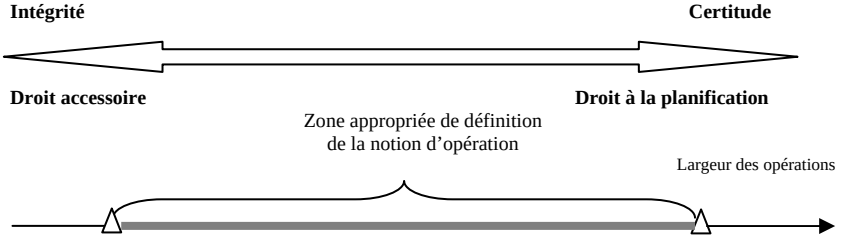
À la lecture même de ce paragraphe, il appert tout d'abord que le législateur a prévu qu'il était tout à fait normal qu'une opération présente à la fois un caractère véritable et un caractère fiscal. La Cour d'appel fédérale l'a effectivement rappelé dans l'arrêt *Canadien Pacifique*, justifiant cette conclusion par l'utilisation de l'adverbe « principalement » au paragraphe 245(3) L.I.R. Chaque opération devrait donc être suffisamment large pour permettre l'inclusion d'aspects fiscaux et d'aspects véritables. À l'opposé, l'alinéa b) serait inutile dans le cas où une définition trop large de la notion d'opération permettrait à coup sûr à chaque opération d'atteindre soit l'objet véritable, soit l'objet fiscal, soit une combinaison des deux. En effet, le législateur avait en tête des cas où une opération pouvait être principalement motivée par des considérations fiscales, tout en étant un maillon intermédiaire qui n'atteignait pas directement l'objet fiscal de la série, bien qu'étant ultimement nécessaire à son accomplissement. À l'extrême, une délimitation trop large aurait comme résultat de définir chaque série d'opérations comme une seule et même opération, chaque composante étant accessoire à un élément dominant. Dans un tel cas, chaque opération serait complète en soi en ce qu'elle entraînerait directement l'avantage fiscal. À la lecture même du paragraphe 245(3) L.I.R., il ne s'agit certes pas d'une avenue envisagée par le législateur.

2.4. CONCLUSION SUR LA NOTION D'OPÉRATION ET SUR SON RÔLE DANS LA CONCILIATION DES GRANDS PRINCIPES

Ces réflexions nous incitent à penser que la délimitation de chaque opération n'est pas un concept arrêté dans l'état actuel du droit et que le tout peut avoir un effet majeur sur la conciliation des grands principes contenus

dans la RGAÉ. Cela dit, nous venons de poser les jalons de deux bornes qui représentent les limites au-delà desquelles nous ne pouvons aller dans l'étape qui consiste à isoler chaque opération afin de la qualifier, comme l'illustre le graphique 1 ci-dessous. Pour mieux saisir la portée de cette question, nous avons également situé les grands principes dont la conciliation est souhaitée par le législateur dans le cadre de la RGAÉ.

Graphique 1 : Marge de manœuvre dans la définition de chaque opération



La définition d'« opération » est trop étroite, elle ne permet pas au paragraphe 245(3) L.I.R. de jouer son rôle quant à la certitude et rend inutile l'utilisation du terme « principalement »

La définition d'« opération » est trop large, chaque opération atteint directement un objet global, ce qui rend inutile la présence de l'alinéa 245(3)b) L.I.R. À l'extrême, la définition conduit automatiquement à considérer chaque série d'opérations comme une seule et même opération.

3. PERSPECTIVE D'ÉVALUATION DE CHAQUE OPÉRATION

Nous nous sommes efforcés à la section précédente de démontrer qu'une approche cohérente était nécessaire afin de délimiter chaque opération d'une série. Non seulement l'approche doit-elle être cohérente et prévisible, mais elle devrait également permettre au paragraphe 245(3) L.I.R. d'éviter l'application du paragraphe 245(4) L.I.R. dans plusieurs cas où les contribuables utilisent la planification fiscale de façon accessoire à l'atteinte d'un objectif véritable. Nous avons avancé et illustré l'idée qu'il était possible de faire dire à peu près n'importe quoi à une opération en la définissant de façon plus ou moins large. Malgré tout, il faut se garder de penser qu'une bonne définition de la notion d'opération permette automatiquement au paragraphe 245(3) L.I.R. de jouer son plein rôle. En effet, une fois chaque opération bien définie, la perspective utilisée pour qualifier l'objet principal de chacune d'elles est tout à fait déterminante dans l'issue de l'analyse. Nous sommes d'avis que, même avec une définition adéquate de chaque opération, il est encore une fois possible de faire dire à la série d'opérations ce que l'on veut selon la perspective utilisée.

Dans un jugement étoffé, bien que subséquemment infirmé par la Cour d'appel fédérale, la juge Campbell de la Cour canadienne de l'impôt faisait le commentaire suivant dans l'affaire *MacKay* c. *La Reine*[43] :

> « [S]i l'on examinait au microscope chaque cellule du corps humain, l'objet de la cellule pourrait invariablement différer de l'objet principal général du corps humain fonctionnant dans son ensemble ou en tant que somme de toutes ses parties constituantes. Si l'on s'engageait dans ce niveau d'introspection, l'objet véritable de cette seule cellule serait masqué dans la structure générale complexe puisque, par essence, cette cellule doit être étroitement liée et intégrée au fonctionnement de l'ensemble[44]. »

Cet extrait souligne les incohérences potentielles qui peuvent surgir lorsqu'une mauvaise perspective est adoptée pour faire ressortir l'objet principal de chaque opération, particulièrement dans le cadre d'une série d'opérations où chaque maillon joue un rôle dans la réalisation d'un objet global. Afin de bien cerner les enjeux de cette question, nous exposerons d'abord un certain fil conducteur de la jurisprudence qui a primé jusqu'à l'arrêt *MacKay* de la Cour d'appel fédérale. Ce courant jurisprudentiel se rapprochait davantage de la certitude et du droit à la planification. Nous traiterons ensuite de l'arrêt *MacKay*, à l'encontre duquel la Cour suprême du Canada a rejeté la demande de pourvoi. Pour le meilleur ou pour le pire, cet arrêt a cristallisé une partie du droit quant au paragraphe 245(3) L.I.R. Nous verrons toutefois que cette décision n'est pas nécessairement rédigée en termes heureux. En effet, elle n'a pas réglé les incohérences potentielles résultant d'une mauvaise définition des opérations d'une série, et l'état actuel du droit en ce qui a trait à la perspective d'évaluation est toujours flou. Selon l'interprétation qui en est faite, certains passages de l'arrêt *MacKay* pourraient à notre avis favoriser davantage l'intégrité du régime fiscal et le caractère accessoire du droit fiscal. Nous illustrerons enfin comment la perspective d'évaluation peut influencer le résultat de l'analyse et comment elle permet de concilier les grands principes inclus dans la RGAÉ, lorsqu'une méthodologie appropriée est utilisée.

3.1. FIL CONDUCTEUR DE LA JURISPRUDENCE PRÉ-*MACKAY* : « LE COMMENT EST SUBORDONNÉ AU POURQUOI »

Dans les décisions antérieures à l'arrêt *MacKay* de la Cour d'appel fédérale, l'état du droit concernant le paragraphe 245(3) L.I.R. semblait

---

43 2007 CCI 694.

44 *Id.*, par. 73.

pointer dans une direction relativement précise. De la décision *Jabs Construction Ltd.* c. *La Reine*[45] rendue en 1999 par la Cour canadienne de l'impôt à la décision de cette même cour rendue en 2007 dans l'affaire *MacKay*, il s'est dégagé un certain fil conducteur qui donnait une portée large à cette disposition.

Nous avons déjà traité de l'arrêt *Canadien Pacifique* de la Cour d'appel fédérale et de sa pertinence quant à la notion d'opération. En première instance, la Cour canadienne de l'impôt avait déterminé l'objectif des opérations en cause de la façon suivante :

> « Les opérations qui composent, selon l'intimée, la série sont, lorsque envisagées objectivement, inextricablement liées comme des éléments d'un processus visant principalement à produire le capital emprunté dont l'appelante avait besoin à des fins commerciales. Le capital a été obtenu et il a ainsi été utilisé. Aucune des opérations faisant partie de la série ne peut être considérée comme ayant été organisée pour un objet qui diffère de l'objectif global de la série. La preuve ne soutient tout simplement pas la position de l'intimée. En conséquence, aucune des opérations que l'intimée invoque ne constituait une opération d'évitement au sens du paragraphe 245(3)[46]. »

Bref, la Cour canadienne de l'impôt a déterminé que, peu importe la délimitation de chaque opération, l'objet de chacune d'elle se confondrait dans l'objet de la série en entier.

En 2001, le juge Bowman de la Cour canadienne de l'impôt s'est référé directement à ce raisonnement afin d'appréhender l'analyse de la RGAÉ dans l'affaire *Geransky* c. *La Reine*[47]. En 2005, le même juge a semblé abonder dans le même sens dans l'affaire *Evans* c. *La Reine*[48], lorsqu'il a décidé que toutes les opérations effectuées par le contribuable avaient pour objectif principal de retirer des fonds de la société, ce qui constituait un objectif véritable :

> « Je considère comme une question de fait que la motivation principale de la série d'opérations qui nous occupe ici consistait, pour M. Evans, à toucher les

---

45 99 D.T.C. 729 (C.C.I.).

46 *Canadien Pacifique CCI*, précité, note 38, par. 15.

47 2001 D.T.C. 243 (C.C.I.).

48 2005 CCI 684, 2005 D.T.C. 1762.

> fonds de la société en commandite. La méthode choisie était conçue de façon à lui permettre de le faire en payant le moins possible d'impôts[49]. »

Encore une fois, l'objectif global de la série a été pris en compte par la Cour canadienne de l'impôt et le lien entre chaque opération et cette finalité a été jugé suffisant. L'objectif global semblait ainsi primer sur l'objectif individuel de chaque opération.

Le jugement *MIL (Investments) S.A.* c. *La Reine*[50] rendu en 2006 par la Cour canadienne de l'impôt et confirmé en 2007 par la Cour d'appel fédérale est la suite logique de cette jurisprudence. Dans cette affaire, le contribuable a réussi, à l'aide de multiples opérations, à monnayer une partie de sa participation dans une société minière sans avoir à payer d'impôt sur le gain en capital réalisé. Le débat s'est concentré autour du paragraphe 245(3) L.I.R. et sur la notion de série d'opérations. Nous n'avons pas l'intention d'entrer dans ce dernier débat et nous nous contenterons de souligner qu'en première instance, la Cour canadienne de l'impôt a d'abord reconnu l'objectif de sécurité financière du contribuable comme étant véritable. Dans son évaluation des opérations ayant donné lieu à un avantage, la Cour note ceci :

> « […] un des éléments déterminants des opérations était la volonté de l'appelante de s'assurer que la vente de ses actions serait effectuée d'une façon avantageuse sur le plan fiscal. Je conclus que le "comment" est subordonné au "pourquoi" de la vente.
>
> […]
>
> Compte tenu de ce qui précède, étant donné que la vente par l'appelante était fondée sur un objet commercial véritable, il était loisible à celle-ci de consulter un spécialiste fiscal au sujet de la meilleure façon de structurer l'opération[51]. » (Notre soulignement)

Une fois de plus, la Cour reconnaissait que l'objet de chaque opération devait s'évaluer selon la finalité de la série. Chaque opération qui était accessoire à la réalisation de l'objet véritable n'était pas une opération d'évitement au sens du paragraphe 245(3) L.I.R. L'objet global semblait ainsi primer sur l'objet individuel. Cette méthode d'analyse pourrait permettre au contribuable de dévier grandement du chemin le plus direct lui

---

49 *Id.*, par. 22.

50 2006 CCI 460, confirmé par 2007 CAF 236.

51 *Id.*, par. 53-57.

permettant d'atteindre son objectif autre que fiscal. À la limite, la présence d'un objet global principalement autre que fiscal pourrait peut-être suffire à justifier toutes sortes d'opérations d'évitement contenues dans la série d'opérations, peu importe le lien entre ces opérations et l'objet global, pourvu que l'importance relative de ces opérations soit limitée au regard de l'importance de l'objet global.

La consolidation de ce courant jurisprudentiel a été effectuée en 2007 par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *MacKay*. La situation pouvait rappeler à certains égards les faits de l'affaire *Mathew* c. *Canada*[52], c'est-à-dire l'attribution de pertes par le biais d'une société de personnes. Dans l'affaire *MacKay*, une banque détenait une créance hypothécaire sur un centre commercial et avait entamé des procédures en délaissement forcé contre son débiteur insolvable. Les contribuables étaient intéressés par l'achat de ce centre commercial et de longues négociations eurent lieu à cet effet. Un plan commercial solide a été développé et ce plan a été peaufiné subséquemment quant à son aspect fiscal. Posé simplement, la banque créait une société par actions et ces deux parties formaient une société en commandite. La banque transférait la créance sur l'immeuble à la société en commandite, faisait racheter sa participation dans cette dernière et vendait les actions de la société aux acquéreurs. Ceux-ci réévaluaient ensuite la valeur du centre commercial à la baisse et pouvaient donc déduire une perte d'entreprise à l'encontre de leurs autres revenus. Dans un jugement très étoffé, la juge Campbell de la Cour canadienne de l'impôt a dressé un état de la jurisprudence en se basant sur les décisions mentionnées ci-dessus. La Cour a reconnu que le paragraphe 245(3) L.I.R. requérait l'évaluation de l'objet principal de chaque opération. Par ailleurs, la Cour a également conclu que l'objet principal de la série d'opérations n'était pas déterminant en soi, mais que l'évaluation de l'objet de chaque opération devait s'effectuer en gardant à l'esprit cette finalité.

> « On ne saurait chercher à déterminer les motivations qui sous-tendent la conclusion d'une opération particulière faisant partie d'une série d'opérations sans tenir compte de l'objet général de la série. L'objet général de la série ne sera pas déterminant, mais il reste que c'est l'un des faits pertinents dont la Cour doit tenir compte en décidant s'il y a évitement parce que la Cour doit décider si l'objet général était l'objet principal de chaque opération. Par conséquent, une opération peut initialement se présenter comme étant une opération que le contribuable a effectuée uniquement en vue d'obtenir un avantage fiscal, mais son objet principal peut néanmoins être non fiscal lorsqu'il est évalué par rapport à l'ensemble de la série si les faits indiquent que le but

[52] 2005 CSC 55.

> dominant est de conclure un marché raisonnable au point de vue commercial, et ce, d'une façon efficace sur le plan fiscal[53]. »

Selon la juge, cette approche serait d'ailleurs cohérente avec les directives de la Cour suprême exposées dans l'arrêt *Hypothèques Trustco*. La Cour canadienne de l'impôt fait également, dans l'affaire *MacKay*, une mise en garde concernant l'évaluation de chaque opération de façon indépendante de l'objectif de la série dans son ensemble. En effet, une telle approche ferait en sorte que toute planification fiscale soit systématiquement assujettie à une analyse fondée sur l'abus de la loi au sens du paragraphe 245(4) L.I.R., ce qui entraînerait son lot d'incertitudes :

> « Le même résultat est apparent dans le contexte commercial. Si un fiscaliste donne des conseils et si les parties tiennent compte de ces considérations fiscales en organisant les opérations, une opération par ailleurs légitime serait considérée comme une opération d'évitement et, s'il en résultait un avantage fiscal, elle serait donc assujettie à l'analyse fondée sur l'abus prévue à l'article 245. Il en serait ainsi même si les opérations constituaient simplement la méthode permettant d'atteindre l'objet commercial légitime. Dans l'arrêt *Trustco Canada*, précité, la Cour suprême a insisté sur le fait que le législateur voulait maintenir la prévisibilité, la certitude et l'équité en droit fiscal canadien. On ne peut pas y arriver si chaque marché ou si chaque arrangement commercial, qui est conclu par suite des conseils fiscaux qui ont été donnés, est assujetti à l'analyse relative à l'abus prévue à l'article 245[54]. »

3.2. L'ÉTAT DU DROIT DEPUIS L'ARRÊT *MACKAY*

La Cour d'appel fédérale a été saisie de l'affaire *MacKay* et plus précisément de la sempiternelle question de l'évaluation indépendante de chaque opération d'une série. Cette théorie avait été évoquée par l'administration fiscale dans les affaires précédentes entendues par la Cour canadienne de l'impôt avec peu de succès. En fait, la plupart des magistrats s'accordaient déjà depuis un certain temps pour dire que le paragraphe 245(3) L.I.R. requérait l'analyse de l'objet de chaque opération et non seulement l'objet de la série. Par contre, chaque opération semblait être évaluée dans le contexte de la série et de son lien ou de son importance avec l'objectif global recherché. Cette approche semble avoir été rejetée dans l'arrêt *MacKay*. En fait, elle avait déjà fait l'objet de critiques dans la doctrine avant cet arrêt. Le professeur Brian Arnold soulignait déjà que l'approche consistant à attribuer l'objet global de la série à chaque opération permettant d'y arriver marginaliserait indûment la RGAÉ. Le professeur

---

53 *Id.*, par. 63.

54 *Id.*, par. 75.

Arnold était d'avis que cette interprétation limiterait l'application de la règle à certaines opérations isolées ou aux séries qui présentaient un objet global principalement fiscal. Plus précisément en regard de l'arrêt *Canadien Pacifique*, le professeur Arnold était d'avis que :

> « […] the primary purpose for swapping Australian dollars for Japanese yen was not to borrow funds for use in the taxpayer's business, the overall commercial purpose of the series. That commercial purpose could have been accomplished more directly and less expensively by borrowing Canadian dollars or by swapping the Australian dollars into Canadian dollars. Instead, the primary purpose was clearly to get larger interest deductions[55]. »

Reprenant peut-être les inquiétudes du professeur Arnold, la Cour d'appel fédérale résumait ainsi l'interprétation du paragraphe 245(3) L.I.R. qu'avait faite la juge de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *MacKay* :

> « La juge Campbell a expliqué que le paragraphe 245(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* suppose que l'on détermine l'objet de chaque opération d'une série d'opérations, mais seulement dans le cadre de l'analyse qui doit être effectuée pour déterminer l'objet principal de la série. Elle a conclu que chaque opération de la série d'opérations en l'espèce avait eu un objet véritable autre que l'obtention d'un avantage fiscal. Elle n'a cependant pas tiré cette conclusion en déterminant séparément l'objet de chaque opération de la série. Elle a plutôt établi l'objet principal de la série d'opérations et l'a attribué à chacune des opérations, estimant que toute autre méthode aurait compromis l'objet du paragraphe 245(3)[56]. »

En articulant son raisonnement, la Cour d'appel fédérale a fait référence à un sous-ensemble d'opérations qui pourrait constituer une opération d'évitement dans la série, malgré l'objet véritable de cette dernière prise globalement :

> « Il s'ensuit qu'un sous-ensemble d'opérations dans une série d'opérations constitue une opération d'évitement, sauf s'il est raisonnable de considérer que les opérations du sous-ensemble en question ont été effectuées principalement pour des objets véritables autres que l'obtention d'un avantage fiscal. Selon moi, la conclusion qu'une série d'opérations a été principalement effectuée pour de véritables objets non fiscaux n'interdit pas de conclure que l'objet principal d'une ou de plusieurs mesures intermédiaires était l'obtention d'un avantage fiscal[57]. » (Notre soulignement)

---

55 B. ARNOLD, précité, note 8, p. 495.

56 Précité, note 2, par. 19.

57 *Id.*, par. 21.

La référence à un sous-ensemble d'opérations demeure nébuleuse dans le contexte. La Cour d'appel fédérale autorise-t-elle à faire des regroupements d'opérations dans le cadre de la série, pour ensuite considérer ce sous-ensemble comme une seule opération? La Cour rejette la perspective de l'objet global et l'évaluation de chaque opération comme le maillon d'un processus interdépendant, mais permet-elle d'utiliser une perspective intermédiaire, c'est-à-dire l'objet d'un segment de la série? Certains commentateurs ont soutenu que la Cour admettait dans sa décision que l'objet global de la série soit toujours pertinent dans l'analyse de l'objet de chaque opération[58]. Ces commentaires étaient généralement basés sur l'extrait suivant de l'arrêt *MacKay* :

> « La deuxième décision est *Lipson c. Canada (C.A.F.)*, [2007] 4 R.C.F. 641, citée par les intimés à l'appui de la proposition selon laquelle l'objet principal d'une série d'opérations est pertinent pour déterminer si une opération d'évitement est abusive. Les intimés font valoir que, selon le même raisonnement, l'objet principal d'une série d'opérations est pertinent pour déterminer s'il y a eu une opération d'évitement. Je suis d'accord pour dire qu'il est toujours utile de déterminer l'objet principal d'une série d'opérations. Si cet objet principal est l'obtention d'un avantage fiscal, toute la série est une opération d'évitement. L'inverse n'est cependant pas nécessairement vrai. L'existence d'un objet commercial véritable non fiscal pour la série d'opérations n'exclut pas la possibilité qu'une ou plusieurs opérations de la série aient pour objet l'obtention d'un avantage fiscal[59]. » (Notre soulignement)

Nous croyons que la Cour d'appel fédérale admet dans cet extrait que l'évaluation de l'objet de la série est pertinente, mais seulement dans un contexte bien particulier. Avant d'évaluer l'objet de chaque opération prise isolément, il est pertinent de déterminer l'objet principal de la série. Si cet objet est principalement fiscal, il s'avérera inévitablement qu'au moins une des opérations de la série constitue une opération d'évitement. Il pourrait donc être vain de déployer des efforts intensifs pour déterminer l'objet de chaque opération. Par contre, advenant le cas où l'objet global soit véritable, chaque opération devra néanmoins être évaluée de façon tout à fait indépendante.

La Cour d'appel fédérale a donc indiqué comment évaluer chaque opération dans le cadre d'une série, à savoir en vase clos et sans attribuer l'objet global. Malgré cette mise au point, la Cour n'a pas fourni de précision

---

58 Voir, entre autres, Olivier FOURNIER, « MacKay: A Potential Threat to the Duke », (2008) 1886 *Tax Topics*, 1er mai 2008; John MCCLURE, « Current cases », (2008) 21 *Canadian Petroleum Tax Journals*.

59 Précité, note 2, par. 25.

sur les tenants et aboutissants de la première étape de l'analyse, à savoir comment isoler chacune des opérations afin de les qualifier. L'emploi du vocable « sous-ensemble » est même venu ajouter à la confusion. De surcroît, il semble que la Cour se soit aventurée sur un terrain glissant, à savoir la comparaison avec d'autres structures qui auraient entraîné le même résultat commercial :

> « Je suis d'accord avec la Couronne pour dire que la juge Campbell aurait dû déterminer l'objet principal des opérations par lesquelles la Banque s'est associée à la Société au départ, a transféré la créance hypothécaire à la Société avant que les intimés deviennent eux-mêmes associés et est restée associée à la Société pendant une durée de plus de 30 jours après le transfert. Rien dans le dossier ne permet de conclure que les objets commerciaux non fiscaux des intimés exigeaient que l'on prenne ces mesures. Si la juge Campbell avait tenu compte de ce point, elle aurait été contrainte de conclure que l'objet principal de ces opérations était l'obtention d'un avantage fiscal[60]. » (Notre soulignement)

La Cour suprême du Canada avait déjà déterminé dans l'arrêt *Hypothèques Trustco* que l'on ne pouvait « requalifier » une opération dans l'analyse du paragraphe 245(3) L.I.R.[61] Une telle approche pourrait mettre en péril le fragile équilibre qui existe entre le droit à la planification fiscale et la nature même du droit fiscal. Certains commentateurs critiquent sévèrement l'arrêt *MacKay*[62], entre autres en raison du passage souligné ci-dessus. Il s'agissait même d'un des motifs principaux de la demande d'autorisation d'appel à la Cour suprême du Canada[63]. Nous sommes toutefois d'avis que la Cour d'appel fédérale n'a pas « requalifié » d'opérations dans cet extrait. L'explication alternative est, à notre avis, que la Cour a plutôt pris la série d'opérations telle qu'elle avait été réalisée et qu'elle s'est ensuite demandé s'il était possible d'en retirer une portion tout en permettant l'atteinte des objectifs véritables de la série. Incidemment, nous ne croyons pas que ce passage équivaut à l'adoption d'un nouveau test par lequel la Cour enjoint les contribuables à se demander si chaque opération était nécessaire à l'atteinte de l'objet véritable. Cette démarche se confondrait d'ailleurs avec la première étape d'analyse de la RGAÉ, à savoir la constatation d'un avantage fiscal. En effet, dans le cas où chaque élément d'une série était réellement essentiel, au sens strict, à l'atteinte de l'objectif global, l'analyse n'aurait pas à se rendre au paragraphe 245(3) L.I.R. La

---

60 *MacKay*, précité, note 2, par. 22.

61 Précité, note 16, par. 30.

62 Précité, note 2.

63 *Id.*, demande de pourvoi.

Cour suprême a indiqué qu'il fallait, dans la majorité des cas, trouver un comparable afin de statuer sur la présence d'un avantage[64]. Dans le cas d'un élément « essentiel », à savoir un élément indispensable à l'atteinte de l'objet véritable, aucun comparable n'existe. Par conséquent, aucun avantage fiscal n'est généré, à l'instar de ce qui a été reconnu par la Cour canadienne de l'impôt en 2005 dans l'affaire *Univar Canada* c. *La Reine*[65]. Nous pensons que la Cour d'appel fédérale n'a donné qu'une instruction bien précise dans l'arrêt *MacKay* : évaluer indépendamment l'objet de chaque opération. La « requalification » des opérations avait d'ailleurs été soulevée par le contribuable dans son avis d'appel. Or, il est loisible de penser que la Cour suprême n'aurait pas laissé passer une nouvelle qualification des opérations dans le cadre du paragraphe 245(3) L.I.R., étant donné qu'elle s'était explicitement prononcée contre cette méthode dans l'arrêt *Hypothèques Trustco*. Néanmoins, il semble que la Cour d'appel fédérale ait laissé entrer le loup dans la bergerie en s'exprimant de la sorte.

3.3. INCOHÉRENCES POTENTIELLES À LA SUITE DE L'ARRÊT *MACKAY*

Ce qui devait arriver à la suite de l'arrêt *MacKay* est peut-être survenu dans l'affaire *1207192 Ontario Limited* c. *La Reine*[66]. Cette affaire traite d'un contribuable qui était actionnaire d'une société exposée à des risques commerciaux. Afin de mettre l'actif de la société à l'abri des créanciers, le contribuable a procédé à la création d'une nouvelle société, dont le capital-actions comprenait une catégorie d'actions votantes, participantes et à dividendes discrétionnaires, une catégorie d'actions « A » uniquement votantes à raison de 10 votes par action ainsi qu'une catégorie « B » dont les caractéristiques variaient en fonction de l'identité de leur détenteur. Lorsque la société contrôlée par le contribuable les détenait, ces dernières actions donnaient droit à des dividendes à la discrétion du conseil d'administration et étaient rachetables pour un montant de 100 $ par action. Lorsqu'un acquéreur subséquent les détenait, elles devenaient rachetables et remboursables au montant du capital déclaré, d'où la protection d'actifs en cas de saisie par les créanciers. Dans un premier temps, la société contrôlée par le contribuable a acheté des valeurs mobilières ayant une valeur de 3 M$, pour ensuite les utiliser afin de souscrire 30 000 actions ordinaires de la nouvelle société. Dans un second temps, la nouvelle société a déclaré un dividende de 1 action « B » pour chacune des 30 000 actions ordinaires

64 *Hypothèques Trustco*, précité, note 16, par. 20.

65 2005 CCI 723.

66 2011 CCI 383, confirmé par 2012 CAF 259 (« *1207192 Ontario Limited* »).

émises. Ces actions avaient un capital versé total de 100 $ et une valeur de rachat de 100 $ par action. Une fiducie dont le contribuable était uniquement bénéficiaire du revenu, mais dont il était le fiduciaire principal a ensuite souscrit 10 000 actions « A ». Finalement, la société contrôlée par le contribuable a vendu ses 30 000 actions ordinaires à une fiducie familiale dont le contribuable n'était ni bénéficiaire, ni fiduciaire. En conséquence du dividende en actions, les actions ordinaires avaient à présent une valeur nominale et la vente s'est donc effectuée à la juste valeur marchande (« JVM »). La société contrôlée par le contribuable a alors réalisé une perte en capital qu'elle s'est empressée d'utiliser contre un gain réalisé antérieurement. Étant donné les arrangements fiduciaires et l'état du droit à l'époque de la vente, aucune règle spécifique de minimisation des pertes ne s'appliquait. D'emblée, la Cour canadienne de l'impôt, en 2011, a fait référence à l'arrêt *MacKay* de la Cour d'appel fédérale. Elle a accepté l'idée avancée par le contribuable selon laquelle l'objet principal de la série consistait à protéger l'actif des créanciers potentiels[67] et s'est concentrée subséquemment sur l'analyse de l'objet de chacune des opérations alléguées par les parties. À ce chapitre, la Cour canadienne de l'impôt a conclu que la souscription des 30 000 actions ordinaires présentait un objet principalement fiscal. Le raisonnement du tribunal a alors pris une tournure potentiellement prévisible, au vu de l'arrêt *MacKay*, lorsque l'idée suivante a été avancée :

> « La protection des actifs de l'appelante a été obtenue au moyen de l'émission d'actions spéciales de la catégorie B en faveur de l'appelante, mais il n'a pas été démontré qu'il fallait que l'appelante souscrive d'abord à des actions ordinaires et reçoive ensuite les actions de la catégorie B au moyen d'un dividende en actions versé à l'égard des actions ordinaires[68]. »

Nous avons vu précédemment que la Cour d'appel fédérale avait emprunté une formule similaire afin de conclure en une opération d'évitement dans l'affaire *MacKay*. Toutefois, comme nous l'avons expliqué, nous sommes d'avis que ce passage ne doit pas être interprété comme permettant une « requalification » des opérations dans le cadre de l'analyse du paragraphe 245(3) L.I.R, ni comme justifiant l'utilisation d'un critère de nécessité au sens strict du terme. En effet, la Cour suprême l'a formellement prohibé et ces approches se confondraient avec la détermination de l'existence d'un avantage fiscal. Nous sommes d'avis que le terme « nécessaire » doit être pris dans le contexte de la série telle qu'elle a été réalisée, ni plus ni moins. Si l'opération peut être retirée de la série sans

---

67 *Id.*, par. 36-37.

68 *Id.*, par. 40.

compromettre l'atteinte de l'objet véritable, l'opération peut alors être qualifiée de « non nécessaire » à l'atteinte de l'objet véritable. Or, dans l'affaire *1207192 Ontario Limited*, la Cour canadienne de l'impôt semble avoir évalué objectivement certaines opérations en les comparant à des scénarios alternatifs puisqu'elle ajoute :

> « Les avocats de l'appelante ont soutenu que l'appelante devait souscrire aux actions ordinaires, parce qu'il fallait qu'elle transfère ses actifs à la nouvelle société, les actions ordinaires étant ce qu'elle avait reçu en échange. Toutefois, je ne vois pas pourquoi l'appelante n'aurait pas pu recevoir d'actions comportant, à l'égard de la valeur de rachat, les mêmes restrictions que les actions spéciales de la catégorie B, en échange des actifs qu'elle transférait à la nouvelle société. Si les actions que l'appelante a obtenues de la nouvelle société en échange du transfert de ses actifs comportaient, à l'égard de la valeur de rachat, les mêmes restrictions que les actions spéciales de la catégorie B, la protection contre les créanciers recherchée par l'appelante aurait été obtenue.
>
> De même, même s'il fallait que la fiducie familiale possède des actions ordinaires de la nouvelle société, il ne semble y avoir aucune raison pour laquelle les actions n'auraient pas pu être directement émises en faveur de la fiducie familiale[69]. »

Voilà qui vient peut-être compromettre en partie le droit à la planification fiscale reconnu par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Hypothèques Trustco* et qui pourrait être en contradiction avec l'objectif historique du paragraphe 245(3) L.I.R.

Les conclusions de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *1207192 Ontario Limited* ont toutefois été avalisées par la Cour d'appel fédérale en 2012. Nous verrons dans la section suivante comment une opération d'évitement a peut-être été réalisée dans cette série, mais nous croyons qu'il ne s'agit pas nécessairement de la souscription des actions ordinaires et de la déclaration du dividende en actions. En tout respect, peut-être la Cour canadienne de l'impôt a-t-elle qualifié un peu trop rapidement l'objet global de la série comme étant véritable? À l'opposé, dans une affaire semblable, l'affaire *Triad Gestco* c. *La Reine*, la Cour canadienne de l'impôt, dont le jugement rendu en 2011 a été confirmé par la Cour d'appel fédérale en 2012, a tout simplement déterminé que l'objet global était principalement fiscal[70].

---

69 *Id.*, par. 41-42.

70 2011 CCI 259, confirmé par 2012 CAF 258.

Toujours est-il qu'en suivant l'approche utilisée dans l'affaire *1207192 Ontario Limited*, la RGAÉ pourrait peut-être se résumer en une analyse d'abus de la loi, ce qui équivaudrait en quelque sorte à reléguer aux oubliettes le rôle que devrait jouer le paragraphe 245(3) L.I.R. Dès lors qu'une planification fiscale est réalisée, il existe par définition un chemin plus court qui permet de passer du point initial à l'objet véritable. Donc, en adoptant cette approche, une ou plusieurs opérations seraient automatiquement qualifiées d'opérations d'évitement. Même si l'analyse demeure objective en ce qu'elle se base sur des solutions de rechange pour déterminer l'objet principal de l'opération alléguée, le paragraphe 245(3) L.I.R. ne joue ainsi plus son rôle de certitude voulu par le législateur.

3.4. « REQUALIFICATION » INTERDITE ET ÉVALUATION OBJECTIVE : COMMENT Y PARVENIR?

Une question se pose alors. Nous avons vu que la Cour suprême du Canada préconisait une approche totalement objective dans l'analyse du paragraphe 245(3) L.I.R. Or, si la « requalification » n'est pas souhaitée par le législateur dans l'analyse du paragraphe 245(3) L.I.R., comment cette analyse peut-elle demeurer totalement objective, c'est-à-dire comment peut-on éviter de sonder les motivations profondes des contribuables? En présence d'une seule opération ou pour qualifier l'objet d'une série, nous sommes d'avis qu'une évaluation objective est réalisable. En présence d'une multitude d'opérations faisant partie de la même série, il nous apparaît bien souvent difficile de procéder à l'évaluation totalement objective de chaque élément sans passer par un processus de comparaison avec des scénarios de rechange ou par un rapprochement avec un objet global. Quant à ce dernier aspect, nous soulignons le fait que, de par sa nature même, une opération faisant partie d'une série n'est pas indépendante, mais fait plutôt partie d'un tout visant l'atteinte d'un objectif global. Nous croyons toutefois que, dans l'affaire *McMullen* c. *La Reine*[71], la Cour canadienne de l'impôt a utilisé en 2007 une approche qui serait objective tout en évitant la « requalification » et la perspective de l'objet global. Bien que cette affaire soit légèrement antérieure à l'arrêt *MacKay* de la Cour d'appel fédérale, la Cour canadienne de l'impôt n'a pas nécessairement cherché à utiliser l'objet global dans son évaluation de certaines opérations de la série, en plus de procéder à une analyse objective.

Dans l'affaire *McMullen*, la Cour canadienne de l'impôt a pris soin de rappeler l'enseignement de la Cour suprême selon lequel on ne pouvait

[71] 2007 CCI 16, 2007 D.T.C. 286 (« *McMullen* »).

requalifier une opération dans l'analyse du paragraphe 245(3) L.I.R.[72] Dans son analyse du paragraphe en question, la Cour a repris la division de la série soumise par les autorités fiscales et a déterminé l'objet principal de chacune d'elles. La Cour a analysé l'objet d'une modification de statuts, d'une vente d'actions en faveur d'une société, d'une déclaration de dividendes en faveur d'une société actionnaire ainsi que d'une cession du droit à un dividende. Traitant de la modification des statuts, la Cour a conclu ainsi que l'objet principal était véritable :

> « L'objet principal de l'opération ici en cause était, et cela semble évident, de permettre à DEL de déclarer un dividende discrétionnaire en faveur du détenteur d'une catégorie particulière d'actions, conformément au droit des sociétés. On ne saurait dire que cette opération, considérée isolément, a été effectuée principalement aux fins de l'obtention d'un avantage fiscal en tant que tel[73]. » (Notre soulignement)

Nous remarquons que la Cour n'a pas nécessairement cherché à rapprocher l'objet de l'opération avec celui de la série, mais a plutôt considéré cette opération en vase clos. Sans le mentionner, il est toutefois possible que le juge ait considéré l'objet global pour les deuxième et quatrième opérations. Il semble évident que la modification du capital-actions était réalisée pour éventuellement déclarer un dividende sur une catégorie d'actions distincte, mais cet objectif ne faisait-il pas partie intégrante d'un objectif un peu plus large? Voilà tout le débat sur la perspective à adopter.

La réflexion sur la perspective d'évaluation n'est pas sans nous rappeler le vieux débat civiliste portant sur la cause de l'obligation. Pendant très longtemps, les juristes civilistes se sont en effet demandé si la notion de cause devait être prise au sens large ou au sens étroit. Dans le premier cas, les motifs profonds et subjectifs du contractant doivent être sondés pour dégager la cause. Par exemple, la cause du paiement d'un certain montant pour obtenir un immeuble peut-être parce que le contractant désire vivre dans cet immeuble ou faire un investissement[74]. Dans le deuxième cas, une relation de cause à effet est recherchée et la situation est évaluée objectivement. Par exemple, la cause du même paiement serait la livraison

---

72 *Id.*, par. 41.

73 *Id.*, par. 43.

74 Jean PINEAU et Serge GAUDET, *Théorie des obligations*, 4e éd., Montréal, Les Éditions Thémis, 2011, p. 287, par. 140.

de l'immeuble[75]. Le législateur provincial a tranché cette question avec l'adoption du nouveau *Code civil du Québec* en distinguant la cause du contrat de la cause de l'obligation. La cause de l'obligation est désormais objective, tandis que la cause du contrat est subjective. L'analogie nous semble pertinente en ce qui concerne la perspective à utiliser dans l'analyse du paragraphe 245(3) L.I.R. La Cour suprême du Canada a brièvement abordé la question ainsi dans l'arrêt *Hypothèques Trustco* :

> « Il n'est pas utile de qualifier d'exigeant ou de peu exigeant le critère préliminaire prescrit par le par. 245(3). Le libellé de la disposition prévoit simplement une évaluation objective de l'importance relative des motivations auxquelles obéissait l'opération[76]. » (Notre soulignement)

Elle a souligné l'objectivité de la démarche, ce qui exclut d'emblée de sonder l'état d'esprit des contribuables. Dans la même lignée, elle a précisé qu'il fallait rechercher les motivations auxquelles obéissait l'opération et non les motivations du contribuable dans la réalisation de l'opération. Comme la Cour suprême du Canada a clairement statué que cette analyse devait être objective, nous croyons donc que la politique fiscale nous incite à chercher une relation de cause à effet entre divers éléments et non les raisons personnelles qui motivent les contribuables à conclure certaines opérations. C'est d'ailleurs ce que la Cour canadienne de l'impôt semble avoir fait dans l'affaire *McMullen*, du moins en ce qui concerne l'analyse de l'objet de la modification des statuts de la société.

3.5. CONCLUSION SUR LA PERSPECTIVE D'ÉVALUATION DE CHAQUE OPÉRATION

Nous avons vu à la section précédente que la délimitation de chaque opération était une étape fondamentale à l'analyse du paragraphe 245(3) L.I.R. Par contre, une fois cette étape correctement effectuée, les dés ne sont pas jetés pour autant. La perspective d'évaluation de chaque opération demeure déterminante dans le résultat de l'analyse. Nous avons vu que l'adoption d'une perspective globale, c'est-à-dire la prise en compte de l'objet global dans l'évaluation de chaque opération, pouvait produire un résultat qui ne serait pas nécessairement celui souhaité par le législateur. L'adoption d'un critère de nécessité des opérations, dans le sens le plus littéral du terme, conduit également à un déséquilibre dans la conciliation des grands principes inclus dans la RGAÉ. De plus, la Cour d'appel fédérale

---

75 *Id.*

76 *Hypothèques Trustco*, précité, note 16, par. 28.

nous a rappelé, dans l'arrêt *MacKay*, que l'évaluation de chacune des opérations devait s'effectuer de façon indépendante, en vase clos. Cela étant dit, nous avons vu également que le degré d'objectivité pouvait avoir un impact majeur sur le résultat de l'analyse du paragraphe 245(3) L.I.R. Tous ces enseignements, combinés aux grands principes que nous avons dégagés de la RGAÉ en général, doivent nous permettre d'en arriver à une méthode d'analyse cohérente pour le paragraphe 245(3) L.I.R. En fait, nous devons à ce stade concilier les exigences suivantes :

- l'analyse doit être totalement objective;
- aucune « requalification » n'est permise à ce stade;
- l'objet global ne doit pas être considéré dans l'analyse de chaque opération;
- chaque opération doit être évaluée de façon indépendante;
- le paragraphe 245(3) L.I.R. doit jouer un rôle actif dans la certitude que peuvent avoir les contribuables, particulièrement ceux qui réalisent une planification fiscale accessoire à l'atteinte de leurs objectifs véritables.

Nous avons fait une analogie avec la distinction entre l'objet du contrat et l'objet de l'obligation en droit civil québécois. À l'instar de la recherche de l'objet de l'obligation, nous avons proposé que la recherche de l'objet de chaque opération pouvait s'apparenter à une recherche de cause à effet, une démarche plutôt robotique et mécanique qui exclut d'emblée de sonder les motivations intérieures des contribuables. Une fois cette étape accomplie, elle permet de relier les différentes opérations entre elles et de déterminer lesquelles pourraient être retirées de la série sans compromettre l'atteinte des objets véritables. Voilà qui pourrait réconcilier le terme « nécessaire » avec le rôle du paragraphe 245(3) L.I.R. envisagé par le législateur, soit d'être la pierre angulaire de la certitude des contribuables et particulièrement de ceux qui réalisent une planification fiscale accessoire à l'atteinte de leurs objectifs véritables. Il s'agit à notre avis d'une méthode qui permettrait à la fois à l'analyse de demeurer objective, de respecter l'évaluation indépendante des opérations et d'éviter de tomber dans le piège, avoué ou non, de la « requalification ». Cette approche pourrait permettre un compromis mitoyen entre une analyse impliquant un critère de nécessité des opérations et l'approche du « comment qui est subordonné au pourquoi ». Dans le premier cas, l'approche tendrait vers l'intégrité du régime et le caractère accessoire du droit fiscal tandis que dans le deuxième cas, elle tendrait plutôt vers la certitude et le droit à la planification.

4. RÉSUMÉ DE LA MÉTHODOLOGIE PROPOSÉE

Nous avons jusqu'ici traité de deux facettes de l'analyse du paragraphe 245(3) L.I.R., soit la délimitation de chaque opération ainsi que la perspective à utiliser pour évaluer chacune de ces opérations. Ce faisant, nous avons fait ressortir plusieurs concepts sous-jacents à la législation fiscale, ces concepts étant parfois en contradiction les uns avec les autres. Dans le cadre de l'analyse de ce paragraphe, nous croyons que l'approche décrite au tableau 1 ci-dessous permettrait de concilier certains de ces principes contradictoires de la façon souhaitée par le législateur.

Tableau 1 : Interprétation du paragraphe 245(3) L.I.R. qui permettrait de concilier les grands principes inclus dans la RGAÉ

1- Délimiter la série avec les critères jurisprudentiels reconnus et en appliquant le paragraphe 248(10) L.I.R.
2- Déterminer les objectifs de la série, tant fiscaux qu'autres que fiscaux.
3- Déterminer si la série présente principalement un objet véritable. Sinon, la démarche suivante permettra d'identifier au moins une opération d'évitement.
4- Dresser une liste de toutes les « composantes » ou « éléments » de la série : chacun de ces éléments ne constitue pas en soi une opération, mais permettra plutôt de délimiter les opérations à évaluer.
5- Définir nos opérations. Les critères à utiliser pour tracer le contour des opérations pourraient être peaufinés éventuellement par la jurisprudence ou la doctrine.
6- Former une chaîne avec les opérations à partir du point de départ jusqu'aux objectifs de la série. À la manière d'un casse-tête, se demander le pourquoi très objectif (action réaction) de chaque opération afin de trouver l'opération ou l'objectif qui s'emboîte. Les motifs personnels et subjectifs du contribuable ne doivent pas être considérés.
7- À la lumière de cette chaîne, se demander s'il est possible de retirer une opération sans couper le lien entre la situation de départ et un des objectifs véritables. Si un tel retrait est possible et que l'opération en question permet d'atteindre un objet fiscal, il s'agit là d'une opération d'évitement et l'analyse pourra se poursuivre au paragraphe 245(4) L.I.R.

5. APPLICATION DE LA MÉTHODOLOGIE PROPOSÉE À LA JURISPRUDENCE EXISTANTE

Ajoutons un côté pratique à notre analyse théorique et tentons d'appliquer la méthodologie exposée à la section 4. à certaines causes de la jurisprudence. Nous analyserons l'affaire *McMullen* et l'affaire *1207192 Ontario Limited* et nous terminerons avec une ouverture sur les affaires *MacKay* et *Copthorne*.

5.1. AFFAIRE *MCMULLEN*

La série débute par l'incorporation de 114 Co. et se termine avec l'acquisition par Haven inc. des actifs de la succursale de Kingston. L'objet véritable consiste à diviser l'entreprise en deux, tandis que l'objet fiscal consiste à utiliser la déduction pour gains en capital et des dividendes intersociétés déductibles afin d'acquérir les actifs en franchise d'impôt. Il a été reconnu par le juge des faits que l'objet véritable surpassait l'objet fiscal dans le cadre de la série prise globalement. Les éléments suivants composent la série et nous cherchons ensuite une relation de cause à effet entre les divers éléments pour former une chaîne entre la situation de départ et les objectifs du contribuable.

1) Constitution de 114 Co. *Pourquoi? Pour réaliser 4) et 5).*

2) Modification du capital-actions de DMEL. *Pourquoi? Pour réaliser 5).*

3) Prêt d'un jour contracté par DMEL de 150 000 *$. Pourquoi? Pour réaliser 5).*

4) Vente par McMullen d'actions « A » de DMEL à 114 Co avec paiement ultérieur pour un montant de 150 000 $. *Pourquoi? Pour réaliser 5) et 6).*

5) Déclaration d'un dividende sur les actions de catégorie « A » détenues par 114 Co de 150 000 $. *Pourquoi? Pour réaliser 6).*

6) Cession du droit au dividende de 150 000 $ par 114 Co. à McMullen en paiement des actions « A ». *Pourquoi? Pour réaliser 7).*

7) Cession par McMullen à Haven inc., société dont lui-même et son épouse étaient actionnaires, du droit au dividende de 150 000 $ déclaré par DMEL. *Pourquoi? Pour réaliser 8).*

8) Haven inc. acquiert à leur JVM les actifs de la succursale de Kingston. Il y a compensation du dividende de 150 000 $ qui avait été déclaré, mais qui n'avait pas encore été versé. *Pourquoi? Pour réaliser l'objet véritable et pour concrétiser l'objet fiscal.*

Dans ce cas, nous voyons très bien que, malgré les motivations fiscales bien présentes à toutes les étapes de la chaîne, chacun des éléments ne peut être retiré de la série sans compromettre l'atteinte de l'objet véritable. Il nous semble donc que la Cour canadienne de l'impôt a jugé à bon droit que le contribuable n'avait effectué aucune opération d'évitement.

5.2. AFFAIRE *1207192 ONTARIO LIMITED*

La série débute par la constitution en société de 2022900 Ontario inc. et se termine par la vente par 1207192 Ontario Limited de ses 30 000 actions ordinaires à la fiducie Cross Family pour 100 $. Les objets véritables consistent à protéger les actifs de créanciers potentiels et à ce que la plus-value future s'accumule en faveur de la famille du contribuable. L'objet fiscal consiste à générer une perte en capital qui ne sera pas limitée et ainsi à l'appliquer contre un gain antérieur. Le tribunal a reconnu que, dans l'ensemble, le caractère véritable de la série dominait sur l'objet fiscal. Les éléments formant la série sont les suivants et nous cherchons une relation de cause à effet entre eux :

1) Constitution de 2022900 Ontario inc. avec un capital-actions permettant une protection d'actifs. *Pourquoi? Pour réaliser 4).*

2) Création de la fiducie Cross Family. *Pourquoi? Pour réaliser 7).*

3) Création de la fiducie Cross Voting. *Pourquoi? Pour réaliser 6).*

4) Souscription par 1207192 Ontario Limited de 30 000 actions ordinaires du capital-actions de 2022900 Ontario inc. pour une contrepartie de 3 M$. *Pourquoi? Pour réaliser 5).*

5) Déclaration d'un dividende en actions de 1 action « B » par action ordinaire. 1207192 Ontario Limited reçoit donc 30 000 actions « B » ayant une valeur de rachat de 100 $ par action, un capital versé total et un prix de base rajusté total de 100 $. *Pourquoi? Pour réaliser 7).*

6) La fiducie Cross Voting souscrit 10 000 actions de catégorie « A » multivotantes, ce qui lui confère le contrôle de droit de 2022900 Ontario inc. *Pourquoi? Pour réaliser 7) et possiblement pour concrétiser l'objet fiscal.*

7) Vente par 1207192 Ontario Limited de ses 30 000 actions ordinaires à la fiducie Cross Family pour 100 $. *Pourquoi? Pour atteindre les objets véritables et pour concrétiser l'objet fiscal.*

Dans cette série, il serait possible de retirer les éléments 3 et 6 sans compromettre l'atteinte des objets véritables. En effet, bien que l'élément 6 ait en partie comme motivation l'élément 7, l'élément 7 n'est pas tributaire de la réalisation de l'élément 6. La vente des actions ordinaires à la fiducie Cross Family permettait déjà d'isoler le contrôle de la société dans une

fiducie. La souscription d'actions privilégiées de catégorie « A » par la fiducie Cross Voting permettait-elle au contribuable de conserver le contrôle sur la société, tout en évitant la définition de personnes affiliées? Si tel est le cas, nous arrivons à un résultat similaire à celui obtenu par la Cour canadienne de l'impôt et confirmé par la Cour d'appel fédérale en ce que nous trouvons potentiellement au moins une opération d'évitement. Néanmoins, nous sommes d'opinion que la souscription des 30 000 actions ordinaires (élément 4) ainsi que la déclaration du dividende en actions (élément 5) sont nécessaires à l'atteinte des objets véritables et ne peuvent donc être considérées comme des opérations d'évitement. Cette constatation est d'une importance capitale à nos yeux, même si le résultat final pourrait être identique à celui obtenu par la Cour canadienne de l'impôt et par la Cour d'appel fédérale. Conclure autrement ouvre la porte à la « requalification » des opérations au stade de l'analyse du paragraphe 245(3) L.I.R., ce qui a été formellement prohibé par la Cour suprême du Canada. De plus, une telle « requalification » menacerait la fragile conciliation des grands principes contenus dans la RGAÉ. En effet, trop de poids serait alors accordé à l'intégrité et à la nature fondamentale du droit fiscal, à savoir un droit accessoire, et pas assez de poids ne serait accordé à la certitude et au droit à la planification.

5.3. QUELQUES RÉFLEXIONS SUR LES AFFAIRES *MACKAY* ET *COPTHORNE*

La méthodologie proposée pourrait-elle s'harmoniser avec le résultat de l'affaire *MacKay*? Nous le croyons, en fonction de la délimitation des opérations. La banque est demeurée associée de la société de personnes pendant plus de 30 jours après le transfert de la créance hypothécaire. Si cet élément constitue une opération aux fins de la RGAÉ, nous sommes d'avis que cet élément aurait pu être retiré de la série, tout en permettant aux parties d'atteindre l'objectif commercial voulu, soit l'acquisition du centre commercial. De plus, le choix de réévaluer le centre commercial à sa JVM aux fins du paragraphe 10(1) L.I.R. constitue-t-il une opération aux fins de la RGAÉ? Si tel est le cas, l'aspect commercial était déjà atteint lorsque ce choix a été effectué et ce choix pourrait donc être retiré de la série sans compromettre cet objet commercial. Quant à l'affaire *Copthorne*, nous sommes d'avis que la méthode d'analyse proposée permettait également de déterminer que la vente par Copthorne I des actions de VHHC Holdings à Big City constituait une opération d'évitement.

CONCLUSION

Par le truchement du présent texte, nous avons tenté de faire ressortir certains grands principes contradictoires qui ont été inclus par le législateur fédéral dans la RGAÉ. Sur ce terrain de jeu, la certitude des contribuables affronte l'intégrité du régime. De plus, deux visions du droit fiscal s'opposent. D'un côté, le droit fiscal est un droit accessoire au droit civil. De l'autre, le droit fiscal permet la planification de manière que tout contribuable puisse réduire son fardeau. Nous avons exposé comment le législateur veut concilier ces grands principes par le biais de la RGAÉ et plus particulièrement le rôle que doit jouer, à notre avis, le paragraphe 245(3) L.I.R. Jusqu'ici négligé par la doctrine et par la jurisprudence, qui se sont intéressées principalement à l'analyse du paragraphe 245(4) L.I.R., le paragraphe 245(3) L.I.R. représente, selon nous, la pierre angulaire permettant de concilier les diverses forces contradictoires à la base de la RGAÉ. Nous avons proposé deux hypothèses à cet effet. Notre première hypothèse est que la délimitation de chaque opération peut s'avérer déterminante dans la conciliation des grands principes. Selon notre deuxième hypothèse, une fois chaque opération bien délimitée dans le cadre d'une série, la perspective d'analyse utilisée pour évaluer l'objet de chacune de ces opérations peut faire pencher la balance en faveur d'un côté comme de l'autre.

En ce qui a trait à notre première hypothèse, nous avons vu que la loi ne proposait aucune définition certaine de la notion d'opération et qu'elle soulevait plutôt de nouvelles questions, ce qui permettait d'envisager une délimitation des opérations plus ou moins large au bout du compte. Nous avons ensuite scruté la jurisprudence pour illustrer l'effet que pouvait avoir une définition plus ou moins large de chaque opération d'une série. Enfin, en nous basant sur la jurisprudence et sur le libellé du paragraphe 245(3) L.I.R., nous avons posé les balises qui devraient guider l'exercice de délimitation des opérations.

En ce qui concerne notre deuxième hypothèse, soit que la perspective utilisée pour qualifier les opérations d'une série puisse être déterminante dans le résultat obtenu, nous avons analysé le courant jurisprudentiel qui a précédé l'arrêt *MacKay* de la Cour d'appel fédérale et qui prônait l'approche du « comment subordonné au pourquoi ». La perspective utilisée pour évaluer chaque opération était alors très large en ce qu'elle considérait l'objet global à chacune des étapes. Cette méthode faisait vraisemblablement pencher la balance en faveur de la certitude et du droit à la planification. Nous avons ensuite abordé comment la Cour d'appel fédérale avait, dans l'arrêt *MacKay*, tenté de mettre un frein à un tel courant jurisprudentiel en

prônant une analyse indépendante de chacune des opérations formant une série. Cet arrêt a cependant laissé beaucoup d'incertitude quant à l'analyse du paragraphe 245(3) L.I.R. Qui plus est, la Cour s'est aventurée sur un terrain glissant lorsqu'elle a évalué la nécessité de chaque opération dans l'atteinte des objectifs véritables du contribuable. En effet, une telle approche frôle dangereusement la « requalification » des opérations, ce qui a été proscrit par la Cour suprême et qui peut affecter la conciliation des grands principes voulue par le législateur.

Nous avons proposé une interprétation du paragraphe 245(3) L.I.R. qui respecte, à notre avis, la conciliation des grands principes voulue par le législateur dans la RGAÉ. Particulièrement dans le cadre d'une série d'opérations complexe, il nous semble difficile d'effectuer une évaluation objective de chaque opération sans tenter d'attribuer l'objet global de la série ou de comparer les opérations réalisées avec un scénario alternatif. Cette apparente difficulté découle de l'essence même de ce que constitue une série d'opérations au sens de la common law, où chaque opération est le maillon d'un tout complexe et intégré. Effectivement, rappelons qu'une telle série comprend toutes les opérations déterminées d'avance pour produire un résultat final. Chacune de ces opérations a donc un rôle précis à jouer dans l'atteinte de l'objectif de la série. Quant au paragraphe 248(10) L.I.R., il permet de greffer à la série les opérations intervenues en raison de la série de common law ou relativement à celle-ci. Le lien requis entre la série de common law et les opérations qui s'y greffent par l'effet du paragraphe 248(10) L.I.R. doit être plus qu'un lien d'un degré d'éloignement extrême. Bref, même ces dernières opérations font partie d'un tout relativement intégré, ce qui complexifie la recherche de l'objet de chaque opération prise isolément. Nous croyons que les tribunaux auraient avantage à ne pas prendre à la légère l'analyse du paragraphe 245(3) L.I.R. et que l'interprétation proposée permettrait de consolider l'état du droit pour une plus grande clarté. Particulièrement, nous sommes d'avis que les tribunaux de première instance devraient toujours déterminer la liste des opérations formant une série et mentionner clairement l'objet de chacune de ces opérations en les prenant une par une. Ces questions ne sont pas uniquement de nature factuelle, mais elles relèvent en bonne partie du droit, ce qui fait notamment en sorte qu'une mauvaise délimitation des opérations devrait pouvoir être révisée par une instance supérieure.

Nous espérons que le présent texte suscitera une réflexion sur la nature du droit fiscal, sur la pertinence d'une RGAÉ et sur son contenu. Le sujet, bien qu'abondamment traité par la doctrine, est effectivement d'une importance cruciale pour notre société et il le demeurera au gré des changements législatifs à venir.

EFFET DES LIBERTÉS DE CIRCULATION SUR LA SOUVERAINETÉ FISCALE DES ÉTATS MEMBRES DE L'UNION EUROPÉENNE ET SUR CELLE DES PROVINCES CANADIENNES – COMPARAISON



Jessica Di Maria
Avocate, LL. B., LL.M. fisc.
DS Welch Bussières avocats

PRÉCIS

Dans la construction de leur système juridique interne, les États membres de fédérations, de confédérations et de groupements supranationaux doivent respecter certains paramètres qui sont extérieurs à leur souveraineté. En matière fiscale, l'édiction de taxes et d'impôts par les provinces canadiennes et par les États membres de l'Union européenne doit ainsi respecter les libertés de circulation dont bénéficient leurs contribuables. La libre circulation des biens, des services, des capitaux et des personnes est appelée, le cas échéant, à moduler la teneur des règles fiscales internes. À l'heure actuelle, la souveraineté fiscale des pays de l'Union européenne semble plus limitée par ces libertés que ne l'est la souveraineté fiscale des provinces canadiennes en matière d'imposition directe. L'auteure analyse les raisons de cette différence.

ABSTRACT

In the construction of their domestic legal system, the member states of federations, confederations and unions implementing a supra-national regime

must meet certain requirements which are external to their sovereignty. Thus, in tax matters, the enactment of taxes by the Canadian provinces and by the Member States of the European Union is subject to the freedoms of movement enjoyed by their taxpayers. Adjustments to the domestic tax rules have to be made according to the freedoms involving the movement of goods, services, capital and people, where applicable. Presently, the tax sovereignty of the Member States of the European Union seems to be more limited by these freedoms than the tax sovereignty of the Canadian provinces in respect of direct taxation. The author analyzes the reasons for this difference.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION 143

1. SOUVERAINETÉ FISCALE DANS L'UNION EUROPÉENNE ET DANS LA FÉDÉRATION CANADIENNE 145

1.1. UNION D'ÉTATS SOUVERAINS EUROPÉENS 146
1.2. PARTAGE CONSTITUTIONNEL CANADIEN 149
1.2.1. Exercice de la compétence fiscale des provinces canadiennes 150
1.2.2. Exercice du pouvoir fiscal des provinces canadiennes 153

2. IMPOSITION DIRECTE ET INCIDENCE DES LIBERTÉS D'ÉTABLISSEMENT ET DE CIRCULATION DES CAPITAUX DANS L'UNION EUROPÉENNE 155

2.1. IDENTIFICATION DE LA LIBERTÉ EN CAUSE 157
2.1.1. Liberté d'établissement 158
2.1.2. Libre circulation des capitaux 159
2.2. INTERDICTION DE MESURES CRÉANT DES RESTRICTIONS AUX LIBERTÉS GARANTIES 161
2.2.1. Restriction discriminatoire 161
2.2.2. Restriction non discriminatoire : l'entrave 164
2.3. JUSTIFICATION LÉGITIME AUX RESTRICTIONS 166
2.3.1. Différentes justifications acceptées 166
2.3.2. Proportionnalité de la restriction aux objectifs 169

3. ORIGINALITÉ FISCALE EUROPÉENNE 171

3.1. INTERPRÉTATION LARGE DE LA COUR DE JUSTICE DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES ET DE LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE : UN RAISONNEMENT APPUYÉ SUR L'OBJECTIF INITIAL DE L'UNION DE CRÉER UN MARCHÉ INTÉRIEUR UNIQUE 172
3.2. NON-ÉQUIVALENCE EN DROIT CANADIEN DE L'ARTICLE 54 DU *TRAITÉ SUR LE FONCTIONNEMENT DE L'UNION EUROPÉENNE* 173
3.3. ACCORDS DE PERCEPTION FISCALE CANADIENS ET MÉCANISME DE RÉPARTITION DES BÉNÉFICES 177

CONCLUSION 179

INTRODUCTION

L'actualité récente regorge d'enquêtes et d'études liées au monde de la fiscalité, aux transferts de capitaux et aux stratagèmes d'évitement fiscal. La source de tous ces problèmes tient en partie au fait qu'il existe des disparités importantes entre les systèmes fiscaux du globe. La non-harmonisation des règles en matière d'imposition a pour effet d'accroître les pratiques d'optimisation fiscale de toutes sortes. Celles-ci s'observent également à l'intérieur de regroupements d'États. Fédérations, confédérations et autres systèmes de gouvernement sont aussi sujets aux flux de capitaux provoqués par des disparités fiscales entre leurs systèmes internes. À ce titre, il existe, au sein même de la fédération canadienne, de nombreux exemples de disparités fiscales provinciales. Ainsi, alors que l'Alberta impose ses résidents fiscaux au taux uniforme de 10 %, les résidents du Québec sont assujettis à un impôt provincial pouvant aller jusqu'à 25,75 % de leur revenu imposable pour 2014, auquel s'ajoute l'impôt fédéral.

Devant une telle pluralité de systèmes, toute personne raisonnable serait tentée d'organiser ses affaires de manière à bénéficier du meilleur traitement fiscal possible[1] et, parfois même, de déplacer ses affaires afin d'être assujettie au régime fiscal le plus favorable. Au niveau étatique cependant, les États de ces regroupements politiques sont confrontés à deux problématiques contraires. Ils doivent veiller à protéger leur assiette fiscale tout en garantissant à leurs ressortissants la possibilité de circuler librement au sein du territoire global. Il est parfois difficile de concilier la libre circulation des marchandises, des services, des capitaux et des personnes et la lutte contre l'optimisation fiscale dommageable.

Les États membres de l'Union européenne (« UE ») sont tout particulièrement confrontés à ce problème puisque les quatre libertés de circulation fondamentales (des marchandises, des services, des capitaux et des personnes) sont enchâssées dans le texte qui gouverne le fonctionnement de l'UE, à savoir, actuellement, le *Traité de fonctionnement de l'Union européenne*[2]. Il est ainsi interdit aux États européens de limiter l'exercice des

---

1 L'énoncé (*dictum*) selon lequel chacun a le droit d'organiser ses affaires pour payer le moins d'impôt possible apparaît dans l'arrêt britannique *Inland Revenue* v. *Duke of Westminster*, [1936] A.C. 1. Cet énoncé a été reconnu au Canada comme un principe fondamental de droit fiscal.

2 Ces libertés figuraient au *Traité instituant la Communauté européenne* signé à Rome en 1957 puis au *Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le*

(à suivre…)

libertés de circulation par tous les ressortissants de l'UE, et ce, dans tous les domaines. Les répercussions de cette interdiction en matière d'imposition directe sont devenues nombreuses.

Tout comme l'UE, la fédération canadienne connaît une pluralité de systèmes d'imposition dans lesquels il est permis aux contribuables canadiens de circuler librement. Les compétences fiscales des provinces n'ont cependant jamais été expressément limitées par les libertés de circulation comme le sont celles des États membres de l'UE. Le présent texte a pour objet de comprendre pourquoi les pays de l'UE sont aujourd'hui plus limités dans leur souveraineté fiscale, par l'effet des libertés de circulation, que ne le sont les provinces canadiennes.

Pour ce faire, nous traiterons d'abord de la souveraineté fiscale dans l'UE et dans la fédération canadienne. Pour les deux groupements d'États, un exposé de l'évolution du partage des souverainetés fiscales entre l'État central et les membres sera présenté. Nous aborderons ensuite l'incidence des libertés de circulation sur les systèmes nationaux européens. À ce titre, nous présenterons les étapes du raisonnement adopté par la Cour de justice des Communautés européennes (maintenant Cour de justice de l'Union européenne)[3] lorsqu'elle exerce un contrôle juridictionnel sur les fiscalités nationales des États membres.

Enfin, nous tenterons d'expliquer les différences entre la fédération canadienne et l'UE quant à l'incidence des libertés de circulation. Il sera ainsi question des objectifs sur lesquels s'appuie la Cour de justice de l'Union européenne lors de son contrôle juridictionnel, de la différence majeure entre les textes supranationaux européens et les textes constitutionnels canadiens ainsi que de certains accords et mécanismes canadiens qui ont eu pour effet d'annihiler la nécessité d'invoquer les

(…suite)

traité instituant la Communauté européenne, signé à Lisbonne le 13 décembre 2007 et entré en vigueur le 1er décembre 2009, Journal officiel de l'Union européenne, 2007/306/01. Elles se trouvent actuellement dans la version consolidée du *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* (« *TFUE* »), Journal officiel de l'Union européenne, 2012/C326/01, art. 28-29 et 45 à 66.

3 La Cour de justice de l'Union européenne (« CJUE ») était appelée, avant 2009, Cour de justice des Communautés européennes (« CJCE »). Cette Cour a principalement pour mission de veiller au respect du droit de l'UE par les États membres. À cet égard, il lui est permis d'exercer un contrôle juridictionnel et d'invalider les dispositions qu'elle juge contraires aux prescriptions du droit de l'UE.

libertés de circulation devant les tribunaux canadiens en matière d'imposition directe.

1. SOUVERAINETÉ FISCALE DANS L'UNION EUROPÉENNE ET DANS LA FÉDÉRATION CANADIENNE

La souveraineté fiscale est composée de deux éléments essentiels, à savoir une compétence fiscale et un pouvoir fiscal. Par compétence fiscale, on entend une autonomie technique dans la détermination et la définition des éléments de la fiscalité. Le pouvoir fiscal se traduit quant à lui par l'exclusivité d'appliquer la compétence fiscale sur un territoire donné, par l'intermédiaire d'autorités compétentes[4].

Sur le plan théorique, il faut distinguer la souveraineté politique de la souveraineté fiscale. La première désigne « la compétence de la compétence et le pouvoir du pouvoir »[5] et est toujours réservée à l'État. À l'opposé, la souveraineté fiscale peut être partagée entre l'État et une autre entité. L'État peut également la transférer dans l'exercice de sa souveraineté politique. Dans les systèmes fédéraux, rares seront les cas où le titulaire de la souveraineté politique centrale sera l'unique autorité en matière fiscale. Bien souvent, il y aura coexistence d'une souveraineté fiscale centrale avec plusieurs souverainetés fiscales décentralisées. Ce genre de partage peut également se produire dans des organisations supranationales.

Au sein des deux groupements d'entités à l'étude, il existe un partage de la souveraineté fiscale. Du côté de l'UE, les États membres partagent indirectement leur souveraineté fiscale avec l'entité supranationale qu'est l'UE. Ce partage, initialement non prévu, découle principalement de l'intégration du droit de l'UE dans les systèmes nationaux, autrement dit de la soumission des systèmes juridiques nationaux au droit et aux principes généraux de l'UE. Du côté de la fédération canadienne, la Constitution du Canada prévoit directement une répartition des systèmes fiscaux entre les législatures des provinces et le Parlement du Canada.

La présente section a pour objectif de définir le partage actuel de la souveraineté fiscale entre les différentes entités des groupes d'États visés.

---

4 Gilbert TIXIER et Guy GEST, *Droit fiscal international*, 2e éd., coll. « Droit Fondamental », Paris, Presses Universitaires de France, 1990, p. 16.

5 Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, coll. « Droit de l'Union européenne » dirigée par Fabrice Picod, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 2.

1.1. UNION D'ÉTATS SOUVERAINS EUROPÉENS

Le XX[e] siècle a vu naître une multitude de groupements et d'accords entre États européens. Dans certains cas, des États souverains ont accepté de transférer certaines de leurs prérogatives étatiques au bénéfice d'une unification européenne supranationale future. L'exemple le plus poussé de cette unification se traduit aujourd'hui par l'UE. D'ailleurs, seule l'UE est parvenue à entamer l'harmonisation des législations fiscales nationales.

Elle y parvient d'abord en matière d'imposition indirecte avec l'inclusion de l'union douanière et de la taxe de vente ajoutée (TVA) au *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne*[6]. En ce qui concerne l'imposition directe, les États membres sont les détenteurs exclusifs de cette compétence. S'il est actuellement possible que le Conseil de l'Union européenne émette des directives afin de rapprocher les fiscalités nationales des membres, il ne peut le faire qu'en suivant une procédure législative spéciale prévue à cet égard[7]. Cette procédure demande, en plus d'une consultation préalable du Parlement européen et du Comité économique et social, l'accord unanime de tous les États membres[8]. Bien que possible, l'arrêt de directives en matière de fiscalité directe est un phénomène rarissime en raison de cette procédure contraignante.

Cela étant dit, malgré que les États membres de l'UE soient les détenteurs exclusifs de la souveraineté fiscale en matière d'imposition directe, leur liberté d'action dans ce domaine n'est pas absolue. En effet, la Cour de justice de l'Union européenne a déclaré à maintes reprises que l'exercice de la souveraineté fiscale des États parties à l'UE ne leur permet pas d'adopter ou de mettre en œuvre des dispositions nationales qui porteraient atteinte aux droits protégés par les traités européens. Cette interprétation est lourde de conséquences. Avant de discuter plus amplement de l'impact du droit de l'UE sur le droit fiscal des États parties, il convient de définir les grandes lignes du fonctionnement de l'UE et de son cadre législatif.

---

6 Art. 28, 30 et 110 du *TFUE*.

7 Art. 115 du *TFUE*.

8 Confirmé par la CJCE, 29 avril 2004, Aff. C-338/01, *Commission des Communautés européennes* c/ *Conseil de l'Union européenne*, Rec., p. I-4829, point 51.

Appartenant au départ à l'ordre juridique international, l'UE relève maintenant d'un ordre juridique qui lui est propre[9], dans lequel les titulaires des droits qu'elle confère sont les États membres et leurs ressortissants[10]. Dans cet ordre « fondamentalement original »[11], l'UE ne possède pas de souveraineté comme telle et n'agit que dans le spectre des compétences qui lui ont été expressément transférées au sein des traités de l'UE. Nous relevons deux types d'interactions entre le droit de l'UE et les droits nationaux des États membres qui tendent à l'incorporation du droit supranational européen dans les systèmes juridiques internes des États membres.

L'intégration peut d'abord être observée de manière positive et naître de l'exercice du pouvoir législatif de l'UE dans son champ de compétence[12]. À titre d'exemple, l'UE peut prendre des règlements. Ceux-ci sont non seulement opposables à tous mais surtout, ils s'insèrent dès leur entrée en vigueur dans les droits nationaux des États membres. L'émission de directives est également possible. Dans ce cas, la directive émise par l'UE lie tous les États membres quant au résultat à atteindre, en laissant cependant aux instances nationales le choix des moyens à adopter pour réaliser les objectifs prévus.

Dans un deuxième temps, l'intégration est négative et découle de la soumission des systèmes juridiques nationaux au droit et aux principes généraux de l'UE. Les États membres sont ainsi soumis à des obligations de ne pas faire, selon les principes dégagés par le droit de l'UE et par l'interprétation de celui-ci. En matière fiscale, l'intégration communautaire est principalement négative. Le respect du droit de l'UE est garanti par la possibilité du contrôle juridictionnel exercé par la Cour de justice de l'Union européenne et par la demande d'un renvoi préjudiciel par les cours de justice nationales. Le renvoi préjudiciel est une procédure qui permet à une juridiction nationale d'interroger la Cour de justice de l'Union européenne sur l'interprétation ou sur la validité du droit communautaire, dans le cadre

---

9 CJCE, 5 février 1963, Aff. C-26/62, *Van Gend Loos* c/ *Administration fiscale néerlandaise*, Rec., p. 3.

10 Depuis CJCE, 14 décembre 1991, Avis 1/91, *Avis de la Cour concernant le projet d'accord sur la création de l'Espace économique européen*, Rec., p. I-6079.

11 Jean-Paul JACQUÉ, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 6e éd., Paris, Dalloz, 2010, p 110.

12 Voir à cet effet les articles 288 et 296 du *TFUE*.

d'un litige dont la juridiction nationale est saisie. Elle assure l'interprétation uniforme du droit de l'UE.

Le contrôle juridictionnel s'est d'abord présenté dans l'affaire *Costa* c/ *E.N.E.L.*[13], où la Cour de justice des Communautés européennes a reconnu la primauté du droit de l'UE en affirmant que le « droit de l'UE constitue un ordre juridique propre, intégré aux systèmes juridiques des États membres ». La Cour a ajouté que les États membres ne peuvent exercer leurs compétences exclusives de façon purement discrétionnaire et que cet exercice est encadré par le droit de l'UE.

En matière fiscale, la Cour de justice des Communautés européennes a expressément déclaré dans l'arrêt *Finanzamt Köln-Altstadt* c/ *Roland Schumacker*[14] que le droit de l'UE s'insérait dans les droits fiscaux nationaux, même si « la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence [de l'UE] »[15]. À cet égard, les libertés de circulation des ressortissants de l'UE, garanties au *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne*, sont des dispositions qui s'insèrent aux droits fiscaux nationaux et qui sont susceptibles d'influer sur les règles fiscales nationales des États membres. Ainsi, toutes mesures fiscales nationales qui auraient pour effet de dissuader les contribuables d'exercer leurs libertés de circulation seraient potentiellement jugées contraires au droit de l'UE.

Ultimement, ce contrôle juridictionnel vise à faire respecter l'objectif essentiel poursuivi par l'UE, à savoir la création d'un réel marché intérieur unique[16]. La poursuite d'un tel objectif est difficilement conciliable avec les intérêts nationaux des États membres et elle demande, de surcroît, que soient progressivement harmonisés 28 systèmes juridiques aux origines diverses[17].

---

13 CJCE, 15 juillet 1964, Aff. C-6/61, *Costa* c/ *E.N.E.L.*, Rec., p. 1141.

14 CJCE, 14 février 1995, Aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt* c/ *Roland Schumacker*, Rec., p. I-225 (« *Schumacker* »).

15 *Id.*, point 21.

16 Voir à cet effet le préambule du *TFUE*; art. 119, par. 1 du *TFUE*.

17 A. MAITROT DE LA MOTTE, précité, note 5, par. 36.

L'évolution du droit fiscal de l'UE est ainsi principalement tributaire des principes dégagés par la jurisprudence européenne[18].

Par conséquent, les pays européens sont maintenant contraints, dans l'exercice des compétences qui leur sont *a priori* exclusives, telle la fiscalité directe, de respecter le droit et les principes de l'UE. En définitive, de ces rapports entre le droit de l'UE et les droits nationaux est né un partage indirect et involontaire de la souveraineté fiscale des États membres avec l'UE. Bien qu'exclusive, la fiscalité directe est maintenant soumise aux impératifs supérieurs dégagés par le droit de l'UE et par les interprétations de la Cour de justice de l'Union européenne. Cette particularité du droit fiscal de l'UE lui est originale. En effet, de manière générale, le partage de la souveraineté fiscale découle plutôt d'un partage de compétences fixé par un acte constitutionnel. Tel est le cas du partage constitutionnel canadien.

1.2. PARTAGE CONSTITUTIONNEL CANADIEN

La *Loi constitutionnelle de 1867*[19], qui est le texte fondateur de la fédération canadienne, prévoit le partage des compétences entre les ordres de gouvernements fédéral et provinciaux. Aux articles 91 et 92 sont énumérées respectivement les compétences qui relèvent du Parlement du Canada et celles qui appartiennent aux législatures des provinces. L'imposition n'y fait pas exception. Le texte de 1867 prévoit qu'il sera loisible à l'État fédéral de prélever les « deniers par tous modes ou systèmes de taxation »[20]. En ce qui a trait aux provinces, il leur est permis de légiférer sur leur territoire en matière de taxation directe, de licences et de permis uniquement[21].

Ce partage limité pour les provinces s'explique par des considérations historiques[22]. En effet, en 1867, des fonds publics étaient d'abord nécessaires pour la construction d'infrastructures, à savoir pour l'édification de ponts,

---

18 CJCE, 3 septembre 2008, Aff. jointes C-402/05 et C-415/05, *Kadi et Al Barakaat International Foundation* c/ *Conseil et Commission*, Rec., p. I- 6351 (la Cour considère ces droits et principes dégagés comme des principes constitutionnels).

19 (R.-U.), 30 & 31 Vict., ch. 3, reproduite dans L.R.C. 1985, ann. II, n° 5 (autrefois *Acte de l'Amérique du Nord Britannique*) (« *L. Const. 1867* »).

20 *Id.*, par. 91(3).

21 *Id.*, par. 92(2).

22 Voir notamment, Gérald V. LA FOREST, *The Allocation of Taxing Power under the Canadian Constitution*, 2e éd., Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1981, p. 2.

de chemins de fer, de routes et de ports, responsabilités qui étaient du ressort de l'État fédéral. Le champ d'action provincial nécessitait alors moins de recettes fiscales et l'État fédéral était le principal détenteur de la souveraineté fiscale. La situation s'est peu à peu inversée et les provinces canadiennes doivent aujourd'hui engager de lourdes dépenses afférentes à leurs responsabilités constitutionnelles, telles la santé publique et l'éducation publique.

Cela dit, le comité judiciaire du Conseil privé et, à partir de 1949, la Cour suprême du Canada qui est devenue le tribunal de dernier ressort au Canada en toutes matières, ont interprété largement le partage des compétences fiscales prévues dans la *Loi constitutionnelle de 1867*, au bénéfice des provinces. Parallèlement cependant, certaines provinces se sont limitées dans l'exercice de leur pouvoir fiscal en concluant des Accords de perception fiscale avec l'État fédéral. La participation provinciale à ces ententes n'est cependant pas uniforme. Afin de démystifier la teneur actuelle de la souveraineté fiscale des différentes provinces canadiennes, nous verrons dans un premier temps en quoi constitue la compétence fiscale provinciale, telle qu'elle a été définie par les tribunaux. Nous traiterons ensuite de l'exercice du pouvoir de taxation des différentes provinces par le biais d'Accords de perception fiscale.

1.2.1. Exercice de la compétence fiscale des provinces canadiennes

La Constitution du Canada délimite le spectre dans lequel il est loisible aux provinces de créer et de lever des impôts. La législature d'une province peut ainsi faire des lois qui portent sur la « taxation directe, dans les limites de la province, dans le but de prélever un revenu, pour des objets provinciaux »[23]. Afin de saisir l'étendue actuelle de cette compétence fiscale, il faut précisément définir ce qu'est une « taxation directe » et comment lever des impôts directs dans « les limites de la province » au regard de l'interprétation que les tribunaux en ont donnée.

Dès le départ, le comité judiciaire du Conseil privé de Londres, qui était alors le tribunal de dernier ressort pour le Canada, s'est appuyé sur la définition de l'économiste politique John Stuart Mill pour faire la distinction entre une taxation directe et une taxation indirecte[24] :

---

[23] Par. 92(2) de la *L. Const. 1867*.

[24] *Attorney-General for Quebec* v. *Reed*, (1884) 10 A.C. 141 (C.P.).

« Taxes are either direct or indirect. A direct tax is one which is demanded from the very person who, it is intended or desired, should pay it. Indirect taxes are those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another: such as the excise or customs. The producer or importer of a commodity is called upon to pay tax on it, not with the intention to levy a particular contribution upon him, but to tax through him the consumers of the commodity, from whom it is supposed that he will recover the amount by means of an advance in price [...][25]. »

[TRADUCTION] « Les taxes sont directes ou indirectes. La taxe directe est celle qu'on exige de la personne même qui doit l'assumer. Les taxes indirectes sont celles qu'on exige d'une personne dans l'expectative et l'intention que celle-ci se fasse indemniser par une autre; c'est le cas des taxes d'accise et des droits de douane. Le producteur ou l'importateur d'un bien doit payer une taxe sur ce bien non pas parce qu'on veut lui imposer une contribution particulière, mais afin d'imposer par son entremise les consommateurs du bien auxquels on suppose qu'il fera supporter le fardeau de la taxe en augmentant ses prix[26]. »

Même si cette définition a été encore citée par la suite[27], elle a été rapidement dépouillée de son sens économique par ce même comité judiciaire du Conseil privé de Londres[28]. Ce dernier a étendu la portée de la taxation directe en affirmant que la distinction économique classique devait s'interpréter au regard des mots employés dans la Constitution du Canada[29], dans le respect de la tendance générale de la taxe en cause selon le sens commun (« *general tendencies of the tax and the common understanding of men as to those tendencies* »)[30]. S'il est ainsi aisé d'assimiler les taxes foncières, les droits sur les successions qui existaient alors et l'impôt sur le revenu à une imposition directe[31], il a été jugé que la taxation directe englobait également les taxes visant le consommateur final d'un bien ou

---

25 John STUART MILL, *Principles of Political Economy*, Livre V, Chapitre 3, Londres, Longmans, 1848, p. 70.

26 *Ontario Home Builders' Association* c. *Conseil scolaire de la région de York*, [1996] 2 R.C.S. 929, par. 35.

27 *Id.*, par. 34-35.

28 G. V. LA FOREST, précité, note 22, p. 79.

29 *Atlantic Smoke Shops Ltd.* v. *Conlon*, [1943] A.C. 550 (C.P.) (« *Atlantic Smoke Shops* ») (à la page 563, où les lords anglais refusent d'arrêter leur analyse au regard des seuls textes d'économie politique).

30 *Bank of Toronto* v. *Lambe*, (1887) 12 A.C. 575, 581 (C.P.) (« *Lambe* »); voir également *Allard Contractors Ltd.* c. *Coquitlam (District)*, [1993] 4 R.C.S. 371.

31 G. V. LA FOREST, précité, note 22, p. 4; *Attorney-General for British Columbia* v. *Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45, 485.

d'un service, et ce, même si cette taxe pouvait *a priori* être assimilée, d'un point de vue économique, à une imposition indirecte[32]. À la suite des diverses interprétations des tribunaux, les « provinces en sont venues à jouir d'une liberté considérable dans l'établissement de leurs régimes fiscaux »[33]. Dès lors, la compétence fiscale des provinces canadiennes couvre un spectre de taxes et d'impôts qui va au-delà de la simple conception économique de la taxation directe[34].

En ce qui a trait au respect des « limites de la province », l'interprétation qu'en ont donnée les tribunaux a également élargi la compétence des provinces. Ces limites provinciales ne représentaient au départ qu'une localisation géographique d'un sujet ou d'un bien soumis à l'imposition[35]. Puis, le comité judiciaire du Conseil privé de Londres a défini de façon plus précise ce concept en l'étendant à toute personne dans la province, incluant une personne morale, résidente de la province ou non résidente[36], qui y est domiciliée, y séjourne, y travaille ou y exploite une entreprise[37]. De plus, la province peut constitutionnellement prélever un impôt sur les personnes ou sur les biens, voire sur les deux si elle le veut[38].

De même, le comité judiciaire du Conseil privé s'est gardé d'imposer une limite quant à la teneur de l'imposition provinciale, dès lors que celle-ci respectait le partage constitutionnel[39]. Les provinces bénéficient ainsi, par l'interprétation judiciaire de la Constitution du Canada, d'une compétence fiscale élargie, à l'intérieur de laquelle il a été jugé qu'elles étaient autonomes. Malgré cette grande liberté d'action, certaines provinces ont elles-mêmes limité leur compétence fiscale en transférant des attributs de leur pouvoir de taxation à l'État fédéral.

---

32 *Atlantic Smoke Shops*, précité, note 29.

33 *Renvoi relatif à la taxe de vente du Québec*, [1994] 2 R.C.S. 715, 728.

34 Joseph Eliot MAGNET, « The Constitutional Distribution of Taxation Powers in Canada », (1978), vol. 10 *Ottawa Law Review* 472.

35 *The King* v. *Cotton*, (1911) 45 R.C.S. 469.

36 *International Harvester Co. of Canada* v. *Provincial Tax Commission*, [1949] A.C. 36 (C.P.).

37 *Lambe*, précité, note 30.

38 *Alworth* c. *Ministre des Finances*, [1978] 1 R.C.S. 447 (propos du juge Laskin au par. 6).

39 *Alberta* v. *Kerr*, [1933] A.C. 710 (C.P.).

1.2.2. Exercice du pouvoir fiscal des provinces canadiennes

L'exercice du pouvoir fiscal par les provinces canadiennes a grandement évolué depuis la naissance de l'État fédéral. Bien qu'elles aient été au départ souveraines dans l'exercice de ce pouvoir, elles ont momentanément accepté que l'État fédéral exerce ce pouvoir en leur nom. En effet, à cause de l'importance croissante de l'impôt sur le revenu, une féroce compétition fiscale entre les provinces est rapidement apparue au sein de la fédération. L'apogée de cette compétition, la *tax jungle area* des années 1930, additionnée aux nécessités financières du deuxième conflit mondial, a mené à la conclusion d'accords de location de domaines fiscaux entre l'État fédéral et les provinces canadiennes[40].

Les premières conventions en matière de location de domaines fiscaux (*Tax Rental Agreements*) ont vu le jour au début des années 1940[41]. Ces ententes prévoyaient, contre des paiements annuels faits aux provinces, que l'État fédéral devenait le seul détenteur du pouvoir fiscal. Elles avaient ainsi pour effet l'évacuation quasi complète de l'autonomie provinciale en matière fiscale[42]. L'Ontario et le Québec ont rapidement quitté ces accords. En 1947, la province de Québec s'est d'ailleurs dotée de sa propre *Loi de l'impôt sur les corporations*[43]. Dans la même optique, une loi créant un impôt sur le revenu à l'égard des particuliers a été mise en place au Québec, en 1954[44]. Ces deux lois ont par la suite été unifiées dans les années 1970[45].

Lorsque le mécontentement provincial à l'égard des conventions en matière de location des domaines fiscaux est devenu généralisé, ces conventions ont été modifiées pour devenir des Accords de perception fiscale (*Tax Collection Agreements*)[46]. Sous leur régime, l'État fédéral

---

40 Voir notamment la *Loi concernant une convention entre le gouvernement fédéral et la Province pour la suspension de certaines taxes en temps de guerre*, L.Q. 1942, c. 27.

41 *Id.*

42 Munir A. SHEIKH et Michel CARREAU, *Conférence de 1999 sur la politique fiscale de l'Association canadienne d'études fiscales. Le rôle et l'application des Accords de perception fiscale vus par le Gouvernement fédéral*, Ottawa, 9 avril 1999.

43 L.Q. 1947, c. 33.

44 *Loi assurant à la province les revenus nécessités par ses développements (Loi de l'impôt provincial sur le revenu)*, L.Q. 1954, c. 17.

45 *Loi sur les impôts*, L.Q. 1972, c. 23.

46 M. A. SHEIKH et M. CARREAU, précité, note 42.

percevait les impôts des provinces participantes en leur laissant l'unique pouvoir de fixer leur taux d'imposition. Le taux provincial donné était ensuite directement multiplié par le total de l'impôt fédéral calculé[47]. Cette approche simplifiait l'administration et les frais de perception liés à l'imposition[48]. Aussi, il permettait une harmonisation quasi complète des systèmes provinciaux participants, sous réserve du taux à déterminer par chaque province participante. Comme corollaire cependant, toute édiction de règles fiscales provinciales quant au calcul du revenu net ou du revenu imposable devenait impossible[49]. Aussi, tout changement aux règles fiscales fédérales avait pour conséquence de modifier directement l'assiette provinciale imposable. Devant la diversité des objectifs sociaux régionaux et le désir des provinces de se voir octroyer une plus grande flexibilité, plusieurs modifications furent subséquemment apportées aux Accords de perception fiscale[50].

Les Accords de perception fiscale furent modifiés de façon importante au début des années 2000; il fut accordé aux provinces le choix de calculer leur impôt provincial sur la base de l'impôt fédéral, c'est-à-dire en pourcentage du taux de base fédéral, ou sur la base du revenu imposable[51]. Dès lors, il est devenu possible pour les provinces participantes de définir et de créer des crédits d'impôt propres à leur système d'imposition. En marge de ce système de perception, il existe des cas particuliers. La province de Québec continue d'administrer et de percevoir les impôts payables par les particuliers et par les sociétés sur son territoire. L'Alberta fait aussi cavalier seul en matière d'imposition des sociétés depuis 1981[52]. Quant à la province de l'Ontario, longtemps autonome en ce qui a trait à la perception des impôts payables par les sociétés, elle a joint le système fédéral pour l'ensemble de son imposition directe à partir de 2009[53].

---

47 *Id.*

48 *Id.*; à noter que ces frais de perception sont en totalité payés par l'État fédéral.

49 *Id.*

50 *Id.*

51 Marc LEBLANC, « Accords de perception fiscale et concurrence fiscale entre les provinces », PRB 03-44, Direction de la recherche parlementaire, Bibliothèque du Parlement, 12 février 2004, pp. 4-5.

52 *Alberta Corporate Tax Act*, RSA 2000, c. A-15.

53 *Memorandum of Agreement Concerning a Single Administration of Ontario Corporate Tax*, Canada et province de l'Ontario, signé le 6 octobre 2006, applicable aux années d'imposition se terminant après le 31 décembre 2008.

Bien que la compétence fiscale initiale, prévue à la *Loi constitutionnelle de 1867*, ait été interprétée largement par les tribunaux au bénéfice des provinces, l'autonomie provinciale en matière de taxation directe demeure limitée. La participation volontaire aux différents Accords de perception fiscale avec l'État fédéral a eu pour effet de restreindre le champ d'action provincial dans la création de règles et de mécanismes fiscaux. La participation à ces accords n'est toutefois pas uniforme. Ainsi, il existe une asymétrie dans les souverainetés fiscales respectives des provinces qui découle de cet exercice différencié du pouvoir d'imposition. Alors que certaines provinces, en particulier le Québec pour des raisons historiques et culturelles, soucieuses de préserver leur autonomie dans ce domaine, ont plus de latitude dans l'édiction de règles et de mécanismes fiscaux, d'autres restent soumises aux définitions fédérales du revenu net et du revenu imposable.

En conclusion, tant dans le cas de l'UE que dans celui de la fédération canadienne, il existe un partage de la souveraineté fiscale. Celui-ci se traduit de façon différente. D'abord, au sein des États membres de l'UE, ce partage est indirect et découle de l'intégration, principalement négative, du droit de l'UE aux droits nationaux. Les contraintes imposées à la compétence fiscale des États membres naissent principalement d'interprétations par la Cour de justice de l'Union européenne du *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* et des libertés de circulation qui y sont garanties. La fédération canadienne, quant à elle, prévoit directement un partage de l'imposition dans sa Constitution. Ce partage a subséquemment évolué par suite des interprétations qu'en ont données les tribunaux et par suite de la conclusion d'Accords de perception fiscale. Ces accords ont aujourd'hui pour effet de contraindre certaines provinces à respecter un cadre législatif fédéral qui limite partiellement leur compétence fiscale.

2. IMPOSITION DIRECTE ET INCIDENCE DES LIBERTÉS D'ÉTABLISSEMENT ET DE CIRCULATION DES CAPITAUX DANS L'UNION EUROPÉENNE

Étant donné les rapports que le droit de l'UE entretient avec les droits nationaux des États membres, l'exercice de la souveraineté fiscale d'un État membre à l'égard d'un contribuable doit respecter les libertés de circulation comprises dans le droit de l'UE. Bien que la fiscalité directe soit une matière *a priori* exclusive aux États membres, ceux-ci doivent l'exercer en respectant le droit de l'UE[54]. La situation est différente au Canada.

[54] Depuis l'affaire *Schumacker*, précité, note 15.

L'attribution de la liberté de circulation et de la liberté d'établissement par l'article 6 de la *Charte canadienne des droits et libertés*[55] n'a pas eu pour effet de limiter directement la souveraineté fiscale des provinces canadiennes en matière de fiscalité directe.

Au sein de l'UE, la Cour de justice de l'Union européenne peut déclarer incompatibles avec le droit de l'UE les dispositions fiscales nationales qui s'opposent à l'exercice des libertés protégées. L'ingérence de l'UE dans une matière exclusive aux membres est le fruit d'une évolution judiciaire récente. Celle-ci ne cesse de se développer depuis l'important arrêt *Commission des Communautés européennes* c/ *République française (Avoir fiscal)* de la Cour de justice des Communautés européennes en 1986[56]. Cette affaire, relative aux conditions d'attribution du crédit d'impôt pour dividendes français, annonçait déjà « la dynamique de la construction-destruction judiciaire » qui allait suivre[57].

Le réel coup d'envoi de l'intégration négative fut cependant donné dans le célèbre arrêt *Schumacker*, en 1995, où la Cour inséra expressément le droit de l'UE dans les droits fiscaux nationaux[58]. De manière générale, il est maintenant prohibé d'édicter des mesures fiscales qui restreignent ou dissuadent un contribuable ressortissant d'un pays membre de l'UE de s'établir sur le territoire d'un autre membre, d'y vendre des marchandises ou des services, d'y placer des capitaux, d'y migrer ou de s'y déplacer.

Avant de déclarer un dispositif national inapplicable, la Cour de justice de l'Union européenne applique un raisonnement en plusieurs étapes. D'abord, elle identifie la liberté qui est en cause au regard des faits en l'espèce. La liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux sont les deux libertés les plus invoquées par les contribuables européens. La Cour doit ensuite identifier une restriction à la liberté causée par une mesure nationale. Lorsque la restriction entraîne une discrimination, ou est

---

55 Partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, constituant l'annexe B de la *Loi de 1982 sur le Canada*, L.R.C. (1985), app. II, n° 44 (« Charte »).

56 CJCE, 28 janvier 1986, Aff. 270/83, *Commission des Communautés européennes* c/ *République française (Avoir fiscal)*, Rec., p. 276 (« *Avoir fiscal* »).

57 Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 2e éd., Paris, Montchrestien Lextenso éditions, 2011, par. 88.

58 *Schumacker*, précité, note 15, point 21 : « si, en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence [de l'UE], il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit [de l'UE] ».

constitutive d'une entrave fiscale, la mesure nationale est incompatible avec le droit de l'UE. La Cour doit alors chercher s'il existe une justification qui rend par ailleurs légitime la restriction à la liberté fondamentale. Dans l'affirmative, l'ultime étape consiste à vérifier que la restriction en cause est proportionnelle à l'objectif poursuivi par le dispositif national.

2.1. IDENTIFICATION DE LA LIBERTÉ EN CAUSE

Cette première étape du raisonnement de la Cour de justice de l'Union européenne est un exercice plus complexe qu'il n'y paraît. L'identification de la liberté en cause déterminera le régime applicable au cas d'espèce. Les différentes libertés n'obéissent pas aux mêmes règles et n'ont pas le même effet juridique à l'intérieur du même espace. À titre d'exemple, alors que les ressortissants d'États membres de l'UE sont les seuls titulaires de la liberté d'établissement, le spectre des bénéficiaires de la libre circulation des capitaux est plus large. En effet, à certains égards, cette dernière liberté doit également être respectée dans les relations qu'entretiennent les membres de l'UE avec les ressortissants de pays tiers. De même, certaines libertés sont assujetties à une clause de survie, dite *standstill*[59]. Le premier paragraphe de l'article 64 du *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* permet ainsi expressément que les restrictions à la libre circulation des capitaux qui existaient en vertu des droits nationaux au 31 décembre 1993 demeurent compatibles avec le droit de l'UE[60].

L'identification de la liberté en cause devient dès lors cruciale dans la détermination de l'incompatibilité d'une mesure fiscale au regard du droit de l'UE. Distinguer la liberté d'établissement de la libre circulation des capitaux n'est toutefois pas une chose facile. À titre d'exemple, la mesure qui a un effet sur une participation que détient la société d'un État A dans une autre société d'un État B est susceptible de toucher les deux libertés à la fois. En effet, ce genre de mesure pourrait entraver la liberté que possède la société de l'État A de s'établir dans un autre État membre, en plus d'entraver la libre circulation des capitaux de la même société de l'État A au sein du territoire européen. Afin d'identifier la liberté qui prédomine, il faut alors

---

59 Les clauses de survie sont communément appelées au Québec clauses « grand-père ».

60 Par. 64(1) du *TFUE*; CJUE, 5 mai 2011, Aff. C-384/09, *Prunus SARL et Polonium SA* c/ *Directeur des services fiscaux*, Rec., p. I-00000. Dans cette affaire, cette distinction a été faite par la Cour de justice et une taxe française de 3 % sur les immeubles pourtant incompatible avec la libre circulation des capitaux est ainsi demeurée en vigueur.

analyser la nature profonde de la mesure examinée et faire prévaloir l'aspect de la liberté qui paraît le plus pertinent[61].

2.1.1. Liberté d'établissement

D'abord reconnue par la Cour de justice de l'Union européenne dans l'arrêt *Avoir fiscal*[62], la liberté d'établissement est la liberté qui a donné lieu au plus grand nombre d'arrêts en matière fiscale. Prévue à l'article 49 du *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne*, elle vise expressément toute interdiction et restriction à la création d'agences, de succursales et de filiales par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un autre État membre :

> « Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre.
>
> La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux[63]. »

Toute imposition découlant d'un changement de lieu de résidence ou d'un changement d'activité au sein d'un État membre tombe aussi dans le champ d'application de la liberté d'établissement. De même, une règle qui impose plus lourdement un contribuable qui détient des actifs étrangers situés sur le territoire d'autres pays membres de l'UE touche la jouissance de cette liberté fondamentale.

---

61 Notamment, CJCE, 24 mai 2007, Aff. C-157/05, *Holböck* c/ *Finanzamt Salzburg-Land*, Rec., p. I-0405, point 22 et la jurisprudence qui y est citée (« *Holböck* »).

62 Précité, note 56. Dans cet arrêt, relatif aux conditions d'attribution de l'avoir fiscal (soit du crédit d'impôt pour dividendes français), la Cour a déclaré pour la toute première fois qu'un dispositif fiscal national était incompatible avec le droit de l'UE en raison d'une distinction discriminatoire entre des sociétés d'assurance françaises et des sociétés étrangères, membres de l'UE, œuvrant en territoire français.

63 Art. 49 du *TFUE*.

2.1.2. Libre circulation des capitaux

La liberté afférente à la circulation des capitaux a été reconnue par la Cour de justice de l'Union européenne beaucoup plus tardivement, soit au début des années 2000[64]. Au départ, la libre circulation des capitaux n'était qu'un objectif que s'étaient fixé les Communautés européennes. Elle n'a accédé au rang de liberté qu'avec l'entrée en vigueur de la directive du 24 juin 1988[65]. Elle figure aujourd'hui à l'article 63 du *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* :

> « 1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.
>
> 2. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux paiements entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites[66]. »

Depuis la décision *Verkooijen*[67], la libre circulation des capitaux tend à devenir le fondement principal des contestations en matière fiscale. Cette affaire concernait un régime d'imposition de dividendes en vigueur aux Pays-Bas. Dans ce pays, une exonération d'impôt était prévue pour les résidents de l'État qui avaient perçu des dividendes préalablement soumis à une retenue à la source. Parce que les bénéfices de ce dispositif n'étaient pas également octroyés aux non-résidents des Pays-Bas[68], il fut jugé incompatible avec le droit de l'UE.

---

64 CJCE, 6 juin 2000, Aff. C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën* c/ *B.G.M. Verkooijen*, Rec., p. I-4071 (« *Verkooijen* »).

65 CE, *Directive 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988 pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité*, [1988] JO L. 178, p. 5. Promulguée d'abord sous forme de directive, il fallut attendre l'adoption de l'article 73 B du *Traité de Maastricht* pour que la circulation des capitaux soit réellement élevée au rang du droit primaire de l'UE. Voir *Traité sur l'Union européenne (Traité de Maastricht)*, signé le 7 février 1992 à Maastricht et entré en vigueur le 1er novembre 1993. (L'article 73 B est devenu l'article 63 du *TFUE* depuis l'entrée en vigueur du *Traité de Lisbonne*.)

66 Art. 63 du *TFUE*.

67 Précité, note 64.

68 Par non-résidents, la Cour entend des non-résidents ressortissants d'autres États membres de l'UE et placés dans les mêmes circonstances.

Dans la même veine, la Cour a affirmé que, lorsqu'un État assujettit à l'impôt des actionnaires résidents et des actionnaires non résidents en raison de dividendes qu'ils reçoivent de sociétés résidentes, il est impératif que les mécanismes d'atténuation de l'imposition en chaîne prévus s'appliquent dans les mêmes conditions aux résidents et aux non-résidents ressortissants de l'UE[69].

De plus, la libre circulation des capitaux est susceptible de toucher toutes mesures de nature à dissuader les non-résidents ressortissants de l'UE de faire des investissements sur le territoire d'un État membre, ou encore de dissuader les résidents d'un État membre de faire des investissements dans d'autres États membres de l'UE. L'investissement visé inclut tous les flux de capitaux énumérés à l'annexe 1 de la *Directive 88/361/CEE*[70]. L'investissement peut autant concerner des actions qui confèrent un droit de participer directement dans la gestion et le contrôle d'une société que les titres qui ne représentent qu'une simple acquisition dans le but de réaliser un placement financier. Sont également assimilés à des mouvements de capitaux la cession et la liquidation de participations ainsi que le rapatriement du produit de la cession et de la liquidation de titres.

En plus d'être réservé aux personnes morales, le régime a pour caractéristique fondamentale un champ d'application élargi du fait qu'il englobe les situations visant des ressortissants d'États tiers à l'UE. La Cour de justice des Communautés européennes a interprété largement le libellé de ce qu'est aujourd'hui l'article 63 du *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne*[71], en précisant dans l'arrêt *Skatterverket* c/ *A* que la libre circulation des capitaux est indistinctement applicable aux situations intra-européennes et extra-européennes[72]. La Cour a d'ailleurs réitéré sa position dans un arrêt de 2011 et a invalidé une loi autrichienne qui prévoyait un taux d'imposition plus élevé pour les dividendes que recevaient les sociétés résidentes en provenance des sociétés établies dans des pays tiers, lorsque

---

69 CJCE, 12 décembre 2006, Aff. C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Rec., p. I-11673 (« *Test Claimants IV* »).

70 CE, *Directive 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988 pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité*, [1988] JO L. 178, p. 5. La liste d'éléments est non exhaustive.

71 Anciennement l'article 56 du *Traité instituant la Communauté européenne*, précité, note 2.

72 CJCE, 18 décembre 2007, Aff. C-101/05, *Skatterverket* c/ *A*, Rec., p. I-11531 (« *Skatterverket* »).

ces dividendes ultérieurement distribués par ces mêmes sociétés résidentes étaient exonérés[73].

La Cour justifie une telle interprétation en déclarant qu'il en est ainsi afin d'« assurer la crédibilité de la monnaie unique communautaire sur les marchés financiers mondiaux et de maintenir dans les États membres, des centres financiers de dimensions mondiales »[74]. De nombreuses critiques existent cependant à cet égard et, pour plusieurs, l'extension des libertés au-delà des frontières de l'UE ne participe en aucune façon au développement du marché intérieur[75]. Cela dit, la mesure restrictive sera le plus souvent jugée comme étant justifiée lorsqu'elle touche à la libre circulation de ressortissants d'États tiers.

En résumé, la détermination du régime applicable à la mesure contestée est essentielle. Les libertés de circulation fondamentales ne reçoivent pas toutes le même traitement et ont une application territoriale différente. En effet, alors que la libre circulation des capitaux bénéficie d'une clause de survie (clause de *standstill*) non négligeable, la liberté d'établissement est uniquement applicable aux rapports à l'intérieur de l'UE.

2.2. INTERDICTION DE MESURES CRÉANT DES RESTRICTIONS AUX LIBERTÉS GARANTIES

Après avoir identifié le régime de la liberté en lien avec la mesure en cause, la Cour procède à la deuxième étape de son analyse et doit identifier l'existence d'une restriction. Elle ne peut déclarer le dispositif fiscal incompatible avec le droit de l'UE que si ce dernier crée une restriction à l'exercice des libertés garanties du contribuable. Les restrictions prohibées sont de deux types. La restriction peut créer une discrimination entre deux types de contribuables ou créer une entrave à l'exercice d'une liberté.

2.2.1. Restriction discriminatoire

Le plus souvent, la Cour de justice de l'Union européenne déclare incompatibles avec le droit supranational les mesures nationales qui créent une discrimination entre ressortissants de l'UE et qui dissuadent certains

---

73 CJUE, 10 février 2011, Aff. jointes C-436/08 et C-437/08, *Haribo et Österreichische Salinene AG*, Rec., p. I-00305, point 138.

74 *Id.*, point 31.

75 Notamment, A. MAITROT DE LA MOTTE, précité, note 5, par. 123.

contribuables d'exercer une des libertés de circulation protégées. Le *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* les interdit expressément lorsqu'elles ont pour fondement la nationalité des contribuables[76]. Plus largement, la Cour de justice de l'Union européenne admet que la discrimination effectuée puisse être « indirecte » et qu'elle ait pour fondement un critère analogue à la nationalité. En matière fiscale, les différences dans le traitement ont bien souvent pour source la résidence du contribuable et non sa nationalité. Selon la jurisprudence, alors que la discrimination « directe » fondée sur la nationalité est interdite de façon générale, la discrimination fondée sur des critères analogues est prohibée dans les cas où elle se présente entre deux situations objectivement comparables.

La Cour de justice des Communautés européennes a pour la première fois considéré que deux structures dotées de la personnalité morale étaient dans une situation objectivement comparable dans l'arrêt *Avoir fiscal*[77]. Dans cette affaire, puisque la réglementation fiscale française imposait les bénéfices des sociétés d'assurance « françaises » de la même façon que les bénéfices des succursales exerçant de telles activités en France mais ayant leur siège dans d'autres États membres, les deux catégories d'entités furent jugées dans une situation comparable. Ne pas accorder de crédits d'impôt pour dividendes au deuxième type de contribuable alors que le premier en bénéficiait avait ainsi pour effet de créer une discrimination fondée sur l'emplacement du siège du contribuable[78]. De façon plus générale, il en découle que dès que les structures dotées de la personnalité morale se trouvent dans une situation fiscale objectivement comparable, il est nécessaire d'imposer la distribution ultérieure de leurs résultats de la même manière[79].

---

76 Art. 18 du *TFUE*.

77 Précité, note 56.

78 La discrimination est plus largement fondée sur la résidence fiscale des contribuables, mais puisque l'arrêt *Avoir fiscal* traite d'un dispositif français et que le système français s'appuie sur une conception territoriale de la fiscalité directe, la Cour ne peut nommer expressément la résidence comme critère.

79 *Avoir fiscal*, précité, note 56 : « que l'absence d'une harmonisation des dispositions législatives des États membres en matière d'impôt sur les sociétés ne peut pas justifier la différence de traitement en question. S'il est vrai qu'en l'absence d'une telle harmonisation la situation fiscale dépend du droit national qui lui est appliqué, l'article [en cause] interdit à chaque État membre de prévoir dans sa législation, pour les personnes qui font usage de la liberté de s'y établir, des conditions d'exercice de leurs activités différentes de celles définies pour les propres ressortissants ».

Généralement, il se dégage de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes et de la Cour de justice de l'Union européenne qu'en matière d'imposition directe, il existe une présomption selon laquelle la situation fiscale d'une société résidente d'un État membre est comparable à celle d'une société non résidente de cet État membre. À titre d'exemple, au regard du droit fiscal belge, une société résidente de Belgique sera jugée, *a priori*, dans une situation comparable à celle d'une société espagnole exploitant une entreprise en Belgique. En conséquence, des mesures fiscales belges qui auraient pour effet d'octroyer un avantage fiscal à la société belge, sans prévoir la possibilité de l'octroyer à la société espagnole, pourraient être jugées incompatibles avec le droit de l'UE. Au regard de la comparabilité de la situation fiscale de particuliers résidents avec celle de particuliers non résidents, cette présomption n'existe pas[80].

Quant à l'imposition des personnes morales, la Cour de justice de l'Union européenne accepte de considérer l'établissement étranger et l'établissement national comme étant dans des situations objectivement comparables, sous réserve d'une démonstration contraire par l'État défendeur[81]. De la même façon, ce raisonnement s'étend aux filiales[82]. Ainsi, une législation nationale qui imposerait l'établissement stable d'une société résidente d'un État membre plus lourdement que l'établissement d'une société ayant son siège dans l'État où a effet cette législation serait incompatible avec le droit de l'UE et la liberté d'établissement qui y est consacrée. De manière plus audacieuse, la Cour de justice des Communautés européennes a reconnu qu'une société étrangère ayant un établissement stable en Allemagne puisse se trouver dans une situation qui soit comparable à une société qui a son siège en Allemagne[83]. La Cour a ainsi permis, dans l'affaire *Compagnie de Saint-Gobain*, que l'établissement allemand d'une société française qui avait reçu des dividendes de sociétés américaines et

---

80 *Schumacker*, précité, note 15, point 31.

81 CJCE, 29 avril 1999, Aff. C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc* c/ *Elliniko Dimosio*, Rec., p. I-2651. Dans cette affaire, la législation grecque qui imposait les sociétés qui avaient leur siège dans un autre État membre en ayant un établissement stable en Grèce, plus lourdement que les sociétés ayant leur siège en Grèce, a été jugée incompatible avec le droit de l'UE.

82 CJCE, 8 mars 2001, Aff. jointes C-397/98 et 410/98, *Metallgesellschaft Ltd. et autres et Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd.* c/ *Commissioners of Inland Revenue et HM Attorney General*, Rec., p. I-1727.

83 CJCE, 21 septembre 1999, Aff. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland* c/ *Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec., p. I-6161 (« *Compagnie de Saint-Gobain* »).

allemandes puisse bénéficier d'avantages fiscaux allemands liés à la perception de dividendes, et ce, bien que ces avantages soient initialement réservés aux seules sociétés ayant leur siège en Allemagne[84].

De même, bien qu'une filiale et une succursale ne doivent pas automatiquement recevoir le même traitement fiscal, il serait contraire à la liberté d'établissement d'imposer les succursales et les filiales de manière différente dès lors que la législation fiscale n'opère habituellement aucune distinction entre ces deux types de structures[85]. L'inverse aurait pour effet de contraindre la société à préférer une forme d'entreprise à une autre alors que la liberté d'établissement lui laisse implicitement le choix de déterminer la façon dont elle désire structurer son entreprise[86].

2.2.2. Restriction non discriminatoire : l'entrave

En plus des restrictions qui causent une discrimination entre deux catégories de contribuables, la Cour de justice de l'Union européenne prohibe l'entrave fiscale. La détermination d'une telle entrave, par ailleurs non discriminatoire, est plus subtile. Celle-ci relève généralement d'une mesure nationale qui empêche l'exercice d'une liberté ou qui crée une situation de fait qui en rend l'exercice défavorable. En matière d'imposition directe des sociétés, la Cour de justice de l'Union européenne reconnaît l'existence de telles restrictions lorsqu'une règle nationale dissuade une société de créer, d'acquérir ou de maintenir une filiale ou un établissement dans un autre État membre, et ce, même si la situation ainsi créée n'est pas comparable à une autre catégorie de situations ou de contribuables. Dans ces cas, la Cour note que, bien que la mesure s'applique indistinctement à la totalité des contribuables, elle brime tout de même l'exercice de leurs libertés de circulation fondamentales protégées par le *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne*.

Ainsi ont été jugées incompatibles avec la liberté d'établissement des dispositions législatives britanniques qui autorisaient la consolidation de pertes au sein d'un groupe à condition que les filiales du groupe soient des personnes morales britanniques[87]. Dans l'affaire *Imperial Chemical*

---

84 *Id.*

85 CJCE, 23 février 2006, Aff. C-253/03, *CLT-UFA*, Rec., p. I-1831, point 23.

86 *Id.*, point 14.

87 CJCE, 16 juillet 1998, Aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc* c/ *Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Rec., p. I-4695 (« *Imperial Chemical Industries* »).

Industries, les dispositions telles qu'elles sont rédigées avaient pour la Cour un « caractère restrictif », car elles avaient pour effet de limiter les possibilités qu'avaient les sociétés britanniques de « créer des filiales dans d'autres États membres ou, du moins, [...] les décourageaient de le faire »[88]. Comme précision, la Cour ajoute que les mesures nationales ne sont restrictives que dans le cas où elles interdisent ou découragent un contribuable d'« entrer » dans un autre État membre de l'UE et que l'« entrée » d'une société européenne dans un pays tiers ne relève pas du champ d'application du droit communautaire.

Selon ce raisonnement, la Cour est venue moduler les dispositifs liés à l'impôt de départ en déclarant que constituait une restriction le fait d'imposer les gains latents d'une société en raison du transfert de son siège de direction effectif dans un autre État membre[89]. Ce type de mesures nationales peut cependant être justifié par des impératifs légitimes. Pour ce faire, encore faut-il que le recouvrement de l'imposition découlant de l'application de l'*exit tax* ne soit pas immédiat. De même, la Cour a jugé dans l'arrêt *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*[90] que les dispositifs du type des sociétés étrangères affiliées contrôlées étaient, en principe, incompatibles avec le droit de l'Union au sein de l'UE, et ce, même s'ils respectaient les principes de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale.

Dans cette affaire, la société Cadbury Schweppes, résidente du Royaume-Uni, détenait indirectement deux filiales en Irlande. Ces deux filiales, soumises alors à un impôt de 10 %, avaient pour seul but de ramasser des fonds et de les mettre à la disposition du groupe de sociétés. Parce que le régime fiscal irlandais était considéré comme un système présentant un « niveau inférieur d'imposition » au sens de la législation anglaise, certains bénéfices réalisés par les filiales irlandaises étaient attribués à la société anglaise. La Cour a jugé que la législation anglaise restreignait la liberté d'établissement de Cadbury Schweppes et que de telles mesures créaient une entrave fiscale pour les sociétés résidentes des États membres où ces règles trouvaient application. La restriction fiscale ainsi

---

88 *Id.*, point 18 (les conclusions de l'avocat général Tesauro).

89 CJUE, 29 novembre 2011, Aff. C-371/10, *National Grid Indus BV* c/ *Inspecteur Van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, Rec., p. I-12273 (« *National Grid Indus* ») (pour un exemple d'*exit tax* non destinée à lutter contre l'évasion fiscale, et donc prohibée).

90 Rec., p. I-7995, point 31 (« *Cadbury Schweppes* »).

créée n'était pas justifiée et les règles en cause furent jugées incompatibles avec le droit de l'UE.

L'arrêt *Cadbury Schweppes* a ainsi conduit plusieurs États membres à modifier leurs règles nationales concernant les sociétés étrangères contrôlées afin de les rendre conformes aux libertés de circulation fondamentales[91]. Après un examen de la jurisprudence, force est de constater que la Cour de justice de l'Union européenne préfère retenir une vision maximaliste de la notion d'entrave[92]. En effet, elle n'a jamais réellement défini de critères d'identification clairs à cet effet. De nombreuses législations fiscales sont ainsi potentiellement à risque de créer des entraves fiscales prohibées. En revanche cependant, la Cour de justice de l'Union européenne accepte un large spectre de justifications pour ce type de restrictions en rendant ainsi légitimes certaines entraves créées par les droits fiscaux nationaux.

2.3. JUSTIFICATION LÉGITIME AUX RESTRICTIONS

Comme dernière étape du raisonnement de la Cour de justice de l'Union européenne, lorsqu'une mesure nationale est considérée comme étant incompatible avec les prescriptions du droit de l'UE, il s'agit d'examiner si le non-respect de ces prescriptions peut tout de même être justifié par des considérations d'ordre public ou par des raisons impérieuses d'intérêt général. Parce que la Cour retient une large conception de la notion d'entrave fiscale, la défense de l'État membre portera presque exclusivement sur ce volet de l'analyse. Il sera ainsi possible à un État membre d'introduire dans son droit national une mesure créant une restriction, d'une part, si la restriction est justifiée par une considération d'ordre public ou par une raison impérieuse d'intérêt général et, d'autre part, si la restriction est proportionnée à l'objectif poursuivi par l'État défendeur.

2.3.1. Différentes justifications acceptées

L'État membre qui tente de démontrer la compatibilité d'une mesure nationale avec le droit de l'UE doit dans un premier temps justifier son acte législatif au regard d'une considération d'ordre public ou d'une raison impérieuse d'intérêt général. Alors que le *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* prévoit expressément des justifications qui tiennent à

---

91 *Id.*

92 A. MAITROT DE LA MOTTE, précité, note 5, par. 167.

des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique[93], la Cour a reconnu l'existence de justifications qui découlent de « raisons impérieuses d'intérêt général ». Celles-ci s'articulent autour de quatre pôles, soit l'efficacité des contrôles fiscaux[94], la lutte contre les montages purement artificiels[95], la cohérence des systèmes fiscaux[96] et la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition[97].

La Cour a d'abord jugé qu'il était acceptable que les États membres prévoient, en matière d'imposition, des restrictions à l'exercice des libertés de circulation garanties afin d'assurer des contrôles étatiques. Ainsi, des restrictions pourraient être créées à l'égard de catégories de contribuables pour lesquels il devient impossible de vérifier les montants exacts de leurs revenus imposables et de leurs pertes reportables. Il convient de noter cependant que cette justification s'applique uniquement aux mesures visant des contribuables d'États tiers à l'UE dans le cadre de la libre circulation des capitaux[98].

Peu de temps après la nécessité d'exercer des contrôles étatiques, la Cour a accepté que des dispositifs nationaux contraires au droit de l'UE soient justifiés lorsqu'ils faisaient échec à des montages purement artificiels. La définition de « montages purement artificiels » provient de l'important

---

93 Art. 52 et 62 du *TFUE* (justifications expresses concernant respectivement la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux. La disposition sur la libre circulation des capitaux renvoie expressément aux prescriptions concernant la liberté d'établissement en la matière).

94 D'abord reconnue dans CJCE, 15 mai 1997, Aff. C-250/95, *Futura Participations SA et Singer* c/ *Administration des contributions*, Rec., p. I-2471.

95 Reconnue depuis *Imperial Chemical Industries*, précité, note 87.

96 Depuis CJCE, 28 janvier 1992, Aff. C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann* c/ *État Belge*, Rec., p. I-249, point 28.

97 A vu le jour dans le cadre de CJCE, 13 décembre 2005, Aff. C-446/03, *Marks & Spencer plc*, Rec., p. I-10837 (« *Marks & Spencer* »).

98 Puisqu'il existe au sein de l'UE des dispositifs qui permettent aux membres d'obtenir l'information fiscale pertinente à l'égard de contribuables établis dans d'autres États membres. Voir la directive d'origine, CE, *Directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance*, [1977] JO L. 336, maintenant remplacée par la nouvelle directive, CE, *Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE*, [2011] JO L. 64/1.

arrêt *Cadbury Schweppes*[99]. Depuis, afin que la mesure soit justifiée, elle doit viser un montage « dépourvu de réalité économique » qui a pour « but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national »[100]. Ainsi, une mesure qui a pour effet d'empêcher une société d'utiliser les mécanismes fiscaux en vigueur dans l'unique but de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable ne peut être constitutive d'un usage abusif du droit de l'UE. Cependant, la mesure nationale que défend l'État doit exclusivement être destinée à contrer ces montages artificiels[101].

La nécessité d'assurer la cohérence des systèmes fiscaux est aussi acceptée comme justification. Cette justification a pour objet d'assurer l'intégrité des systèmes fiscaux nationaux sans toutefois permettre qu'elle fasse obstacle à l'intégration de ces systèmes dans le cadre du marché intérieur[102]. À titre d'exemple, un État défendeur pourrait justifier l'existence d'une mesure nationale discriminatoire qui fait une distinction entre le traitement fiscal d'un contribuable non résident et celui d'un contribuable résident si, sans cette mesure, le contribuable non résident bénéficiait d'avantages fiscaux sur la base d'un fait générateur qui n'aurait pas réellement eu lieu dans son État de résidence[103].

Dans le but d'assouplir sa jurisprudence en matière de justification, la Cour a subséquemment reconnu une nouvelle raison impérieuse d'intérêt général, soit la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition. Celle-ci remplit les mêmes fonctions que la nécessité d'assurer une cohérence des systèmes fiscaux et vise « à prévenir des comportements de nature

---

99 Précité, note 90.

100 *Id.*, point 55.

101 CJCE, 12 décembre 202, Aff. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH* c/ *Finanzamt Steinfurt*, Rec., p. I-11779, point 37. La CJCE avait refusé la justification de l'État allemand parce que la mesure concernée ne poursuivait aucun autre objectif que celui de contrer les montages artificiels. CJCE, 13 mars 2007, Aff. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rec., p. I-2107; à l'inverse, une mesure anglaise fut jugée recevable, car elle visait expressément les montages dont le but était d'échapper à l'impôt.

102 *Marks & Spencer*, précité, note 97, point 66.

103 CJCE, 23 octobre 2008, Aff. C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, Rec., p. I-8061 (« *Krankenheim Ruhesitz* »). Dans cette affaire, la mesure en cause prenait en compte les pertes subies par un établissement stable situé à l'étranger en se gardant la possibilité subséquente de les réintégrer si l'établissement faisait des bénéfices dans le futur.

à compromettre le droit d'un État membre d'exercer sa compétence fiscale »[104]. Cette justification est souvent reconnue lorsque d'autres circonstances sont présentes[105], tel un risque de double déduction de pertes ou un risque d'évasion fiscale. Aujourd'hui, il est accepté que la justification soit invoquée indépendamment de ces risques[106].

En dehors de ces justifications, la Cour de justice de l'Union européenne s'est montrée très réticente à admettre d'autres motifs invoqués par les États membres[107]. Quoi qu'il en soit, dans tous les cas, lorsque la justification est acceptée par la Cour, la mesure nationale en cause ne devient compatible avec le droit de l'UE que si elle est proportionnée aux objectifs qu'elle poursuit.

2.3.2. Proportionnalité de la restriction aux objectifs

L'appréciation de la proportionnalité varie selon que la mesure nationale contestée vise des rapports avec des ressortissants d'États membres de l'UE ou avec des ressortissants d'États tiers. Selon une jurisprudence constante de la Cour, dès que le dispositif national restreint les libertés de circulation au sein du marché intérieur de l'UE, le test applicable est particulièrement exigeant. La mesure doit, d'une part, assurer la réalisation de l'objectif légitime qu'elle poursuit et, d'autre part, ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif[108]. Ainsi, il ne doit pas exister de moyen raisonnable moins contraignant à la poursuite de l'objectif à atteindre.

Lorsque la mesure a une incidence sur les échanges qui touchent des contribuables d'États tiers à l'UE[109], la Cour apprécie de manière moins

---

104 CJUE, 21 janvier 2010, Aff. C-311/08, *Sociétés de gestion industrielle*, Rec., p. I-487, point 60.

105 CJCE, 17 septembre 2009, Aff. C-182/08, *Glaxo Wellcome*, Rec., p. I-08591, points 82 et suiv.

106 *National Grid Indus*, précité, note 89.

107 Jamais la situation économique particulière d'États membres ou la réduction de recettes fiscales n'a été acceptée par la Cour, et ce, malgré les pertes importantes subies par certains États. Voir notamment, *Compagnie de Saint-Gobain*, précité, note 83, où les pertes du fisc allemand n'ont pas été considérées comme étant pertinentes.

108 CJCE, 11 juin 2009, Aff. jointes C-155/08 et C-157/08, *X et E. H. A. Passenheim-van Schoot*, Rec., p. I-5093.

109 Les États de l'Espace Économique Européen sont inclus dans les États tiers.

stricte la proportionnalité de la mesure[110]. De cette façon, bien que les États tiers à l'UE bénéficient de la libre circulation des capitaux, cette liberté leur est appliquée différemment[111]. De même, alors qu'il est impossible à un État membre d'édicter une mesure qui prévoit une présomption irréfragable de fraude en défaveur de contribuables ressortissants de l'UE, cette possibilité leur est offerte lorsqu'il est question de contribuables non membres de l'UE[112].

En résumé, les États membres de l'UE ne peuvent édicter des mesures qui restreignent l'exercice des libertés de circulation protégées par le *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne*, et ce, même s'il est question d'une matière relevant de leur compétence exclusive, telle l'imposition directe. À cet égard, la Cour de justice de l'Union européenne contrôle les législations nationales en trois étapes. Ainsi, devant une mesure nationale potentiellement incompatible avec le droit de l'UE, la Cour identifie la liberté liée au dispositif national en cause, elle confirme ensuite l'existence d'une restriction à l'exercice de cette liberté, et enfin, elle termine son contrôle juridictionnel en cherchant s'il y a une justification légitime à la restriction identifiée.

Le contrôle juridictionnel européen est similaire à celui exercé par les tribunaux canadiens dans le cadre de l'article 1 de la Charte. Ainsi, lorsqu'une mesure gouvernementale contrevient à un droit ou à une liberté garantis par la *Charte canadienne des droits et libertés*, le sous-procureur général du Canada doit démontrer que la mesure est justifiée dans le cadre d'une « société libre et démocratique ». Pour ce faire, il doit démontrer deux critères fondamentaux. Dans un premier temps, la mesure en cause doit

---

110 *Skatterverket*, précité, note 72.

111 À titre d'exemple, voir CJCE, 19 novembre 2009, *Commission* c/ *Italie*, Rec., p. I-10983, points 69 et suiv. Il a été jugé compatible que des taux de retenues à la source différents puissent être appliqués selon que le dividende en cause ait été versé à des actionnaires établis dans l'UE ou qu'il l'ait été à des actionnaires établis dans des États tiers.

112 Voir l'affaire CJCE, 11 octobre 2007, Aff. C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'Investissement SA (Elisa)* c/ *Direction générale des impôts*, Rec., p. I-8251. Voir aussi l'affaire CJUE, 28 octobre 2010, Aff. C-72/09, *Établissements Rimbaud SA*, Rec., p. I-10659. Dans la première affaire, une taxe française de 3 % sur la valeur d'immeubles détenus par des personnes morales a été jugée incompatible avec la libre circulation des capitaux, car la société en cause était située au Luxembourg. Dans la seconde affaire, cette même taxe a été jugée compatible, puisque la société en cause avait son siège au Liechtenstein, État non membre de l'UE et membre de l'Espace Économique Européen.

s'expliquer au regard d'un objectif suffisamment important pour que soit justifiée la suppression d'un droit ou d'une liberté garantis par la Constitution. Dans un deuxième temps, les moyens choisis pour parvenir à réaliser l'objectif poursuivi doivent être raisonnables. En ce sens, la mesure doit être équitable et non arbitraire, et elle doit avoir un lien rationnel avec l'objectif poursuivi. De même, la mesure doit porter le moins possible atteinte au droit ou à la liberté en question et il doit exister une proportionnalité entre ses effets et l'objectif poursuivi[113].

3. ORIGINALITÉ FISCALE EUROPÉENNE

Lorsque comparée, l'incidence des libertés d'établissement et de circulation des capitaux sur la souveraineté fiscale des États membres de l'UE est très différente de la situation au sein des provinces canadiennes. Alors que les États membres de l'UE sont de plus en plus contraints par l'ordre supranational européen dans l'édiction de leurs règles fiscales internes, il n'existe pas à ce jour de jurisprudence qui limite expressément les provinces canadiennes dans leur souveraineté fiscale au nom de la liberté d'établissement et de la liberté de circulation. *A priori*, ce constat peut sembler étrange puisque les États qui font partie de l'UE n'ont jamais transféré leur souveraineté fiscale à l'ordre supranational en matière d'imposition directe. Celle-ci leur a toujours été exclusive, contrairement aux provinces du Canada qui, elles, ont, depuis la naissance de la fédération canadienne, partagé leur compétence et leur pouvoir d'imposition avec l'État fédéral.

Plusieurs explications peuvent être avancées afin de comprendre cette différence. D'abord, la limitation à la souveraineté fiscale des États membres de l'UE peut s'expliquer par les impératifs sur lesquels s'est appuyée la Cour de justice de l'Union européenne dans son interprétation du droit européen. En effet, le raisonnement développé par la Cour vise à concrétiser l'objectif essentiel de l'Union, à savoir la création d'un marché intérieur unique. De plus, l'article 54 du *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne*, qui est une importante disposition du droit de l'UE, élargit le spectre des bénéficiaires des libertés fondamentales d'établissement et de circulation des capitaux; or, cet article n'a pas d'équivalent dans la Constitution du Canada. Enfin, au sein de la fédération canadienne, il existe des mécanismes et des ententes qui ont pour effet de freiner la possibilité d'édicter, en vertu des

---

[113] *La Reine* c. *Oakes*, [1986] 1 R.C.S. 103, par. 68 à 71. Il s'agit de l'arrêt classique sur les principes généraux qui régissent l'application de l'article 1 de la Charte.

compétences fiscales provinciales, des mesures incompatibles avec les libertés de circulation.

3.1. INTERPRÉTATION LARGE DE LA COUR DE JUSTICE DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES ET DE LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE : UN RAISONNEMENT APPUYÉ SUR L'OBJECTIF INITIAL DE L'UNION DE CRÉER UN MARCHÉ INTÉRIEUR UNIQUE

La première explication de la limitation de la souveraineté fiscale des États membres de l'UE concerne le raisonnement sur lequel la Cour de justice de l'Union européenne et, précédemment, la Cour de justice des Communautés européennes se sont appuyées dans leurs interprétations des libertés de circulation fondamentales contenues au droit de l'UE. Par leurs contrôles juridictionnels, ces cours de justice de l'UE ont été garantes de l'intégration économique, de la mise en place du marché commun et du respect des objectifs initiaux de l'Union[114].

Une pleine intégration économique doit se dérouler en deux phases. L'intégration est d'abord négative en ce sens que les discriminations, traitements préférentiels et autres entraves au commerce et à la libre circulation sont progressivement éliminés, et ce, par un contrôle juridictionnel des législations nationales[115]. Une fois ces éléments disparus, l'intégration peut prendre une forme positive et il devient alors possible de créer des normes positives dans la concrétisation d'un marché unique[116].

Ultimement, « pour la Cour de justice, il n'y a pas de différence de nature entre une règle fiscale et une autre règle juridique, dès lors qu'il s'agit de donner plein effet aux libertés fondamentales du *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne*. Il n'y a que deux sortes de règles nationales : celles qui sont compatibles avec les principes d'un grand marché sans frontière et celles qui ne le sont pas »[117]. Ainsi, procéder au contrôle des

---

[114] Pierre PESCATORE, « Les objectifs de la Communauté européenne comme principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de justice », Miscellanea W.J. Ganshof Van der Meersch, t. II, Paris, L.G.D.J., 1972, pp. 325-363.

[115] Béla A. BALASSA, *The Theory of Economic Integration*, London, Allen & Urwin, 1961, iii-xiii, p. 304.

[116] *Id.*

[117] Bruno NGUYEN, « Bachmann, Werner, Schumacker, Wielockx et les autres... ou quand la Cour de justice harmonise la fiscalité européenne », (1995), n° 12 *Europe* 1.

droits fiscaux nationaux et veiller à ce que soient respectées les libertés fondamentales de circulation constituent des éléments du processus d'intégration que l'existence d'une union supranationale et la création d'un marché commun demandent. Ce contrôle des fiscalités nationales a cependant pour résultat de limiter les États membres dans une compétence qui leur était exclusive[118].

Du côté de la fédération canadienne, les tribunaux ont eu à faire face à une tout autre problématique dès la naissance de l'État fédéral. L'interprétation de la Constitution du Canada avait principalement pour objectif de circonscrire les domaines de compétences de l'État fédéral et des provinces de la fédération[119]. De plus, en matière fiscale, les tribunaux ont interprété largement le domaine des taxes et des impôts en faveur des provinces. Ainsi, alors qu'au sein de l'UE les litiges tranchés par la Cour de justice des Communautés européennes puis par la Cour de justice de l'Union européenne ont porté principalement sur le respect du droit de l'UE par les États membres, les litiges constitutionnels canadiens ont historiquement été orientés vers la détermination du partage de compétences.

3.2. NON-ÉQUIVALENCE EN DROIT CANADIEN DE L'ARTICLE 54 DU *TRAITÉ SUR LE FONCTIONNEMENT DE L'UNION EUROPÉENNE*

Comme deuxième distinction quant à l'incidence des libertés fondamentales, les textes de l'ordre supranational européen octroient expressément aux sociétés et aux autres personnes morales la jouissance des libertés de circulation. Il est prévu ceci à l'article 54 du chapitre sur le droit d'établissement, dans le *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* :

> « Les sociétés constituées en conformité de la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de l'Union sont assimilées, pour l'application des dispositions du présent chapitre, aux personnes physiques ressortissantes des États membres.

---

118 A. MAITROT DE LA MOTTE, précité, note 5, par. 46 et suiv.

119 Voir notamment *Citizens' Insurance Company of Canada* v. *Parsons*, [1881] 7 A.C. 96 (C.P.); *Russell* v. *The Queen*, [1882] 7 A.C. 829 (C.P.).

> Par sociétés, on entend les sociétés de droit civil ou commercial, y compris les sociétés coopératives, et les autres personnes morales relevant du droit public ou privé, à l'exception des sociétés qui ne poursuivent pas de but lucratif[120]. » (Notre soulignement)

Cette disposition ne trouve aucun équivalent en droit constitutionnel canadien. L'article 54 du *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* a pour effet d'élargir le champ des bénéficiaires des libertés de circulation[121]. Non seulement les États membres de l'UE doivent-ils faire en sorte que soient respectées les quatre libertés de circulation à l'égard de leurs ressortissants, mais ils sont également redevables de cette obligation à l'égard des personnes morales qui exercent des activités sur leur territoire ou qui y perçoivent un revenu, et ce, dès que la personne morale est considérée comme une résidente fiscale d'un État membre de l'UE.

L'article 54 du *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* confirme ainsi que les personnes morales de l'UE possèdent la qualité d'agir pour invoquer leurs libertés de circulation devant les tribunaux. Ultimement, cet article permet à l'ordre supranational de s'ingérer en matière d'imposition directe des sociétés dès lors que l'exercice des libertés de circulation fondamentales est entravé par une mesure étatique.

Au Canada, les bénéficiaires des libertés d'établissement et de circulation garanties à l'article 6 de la Charte sont les personnes physiques[122]. Une personne morale ne peut pas invoquer ces libertés devant les tribunaux canadiens et ne possède pas la qualité pour agir à cet effet. Quelques exceptions existent[123] : les personnes morales ont la qualité pour agir à l'égard de certaines libertés, notamment à l'égard de la liberté de religion et de la liberté d'expression[124]. De même, en vertu du droit constitutionnel canadien, les tribunaux ont le pouvoir discrétionnaire résiduaire de juger au fond une affaire si celle-ci est importante pour le

---

120 Art. 54 du *TFUE*.

121 Il convient de noter que l'article 54 du *TFUE* fait partie du chapitre 2 du titre IV, soit le chapitre portant uniquement sur le droit d'établissement. Cependant, par un jeu législatif de renvois, les autres libertés sont également octroyées aux sociétés.

122 *Office canadien de commercialisation des oeufs* c. *Richardson*, [1998] 3 R.C.S. 157 (« *Richardson* »), par. 33.

123 Certaines libertés fondamentales, telle la liberté d'expression, peuvent cependant être invoquées par les personnes morales. Voir *Ford* c. *Québec (Procureur général)*, [1988] 2 R.C.S. 712.

124 *Id.*; *La Reine* c. *Big M Drug Mart Ltd.*, [1985] 1 R.C.S. 295 (« *Big M Drug Mart* »).

public même si une partie n'a pas qualité pour agir en invoquant la *Charte canadienne des droits et libertés* :

> [TRADUCTION] « Lorsqu'une affaire a été complètement débattue au fond, même s'il semble, d'après l'ensemble des plaidoiries que le demandeur n'a pas qualité pour agir, si la question en cause est d'importance pour le public, la cour a le pouvoir discrétionnaire de rendre jugement sur le fond[125]. »

Comme autre exception, en matière de poursuites criminelles ou civiles, la Cour suprême du Canada a permis aux sociétés d'invoquer certaines libertés fondamentales lorsque la société était la partie défenderesse dans des poursuites intentées par l'État ou par un organisme de l'État[126]. Dans ce cadre restreint, la personne morale possède la qualité requise pour se défendre adéquatement.

La liberté de circulation et la liberté d'établissement garanties à l'article 6 de la Charte sont expressément attribuées aux citoyens canadiens et aux résidents permanents du Canada[127]. Comme l'indique la Cour suprême du Canada, ces libertés se réfèrent au droit « de gagner sa vie » n'importe où au Canada :

> « L'objectif de l'art. 6 ne devrait pas être interprété comme étant de conférer un droit de se livrer à un type particulier d'activité économique. La consécration, dans la *Charte*, de la libre circulation relative à des facteurs particuliers de production économique a été proposée et carrément rejetée. Par contre, l'inclusion de l'art. 6 dans la *Charte* reflète un objectif en matière de droits de la personne: celui d'assurer que la libre circulation des gens et, à cette fin, leur capacité de gagner leur vie sur un pied d'égalité avec autrui, peu importe leur lieu de résidence. Cet article garantit la libre circulation des gens, non en tant que caractéristique de l'unité économique du pays, mais plutôt en vue d'atteindre un objectif en matière de droits de la personne. Il est axé sur l'individu[128]. »

---

125 *Jamieson* c. *Attorney-General of British Columbia*, (1971) 21 D.L.R. (3e) 313, 323 (C.S. C.-B.), tel qu'il est cité par la Cour suprême dans l'arrêt *Richardson*, précité, note 122, par. 33.

126 *Big M Drug Mart*, précité, note 124; *Richardson*, précité, note 122.

127 Par. 6(1) de la Charte : liberté de circulation des citoyens canadiens; par. 6(2) de la Charte : liberté d'établissement des citoyens canadiens et des personnes ayant le statut de résident permanent au Canada.

128 *Richardson*, précité, note 122, par. 66.

Outre les libertés de circulation et d'établissement applicables aux particuliers, l'article 121 de la *Loi constitutionnelle de 1867* traite de la libre circulation interprovinciale des marchandises : « Tous articles du crû, de la provenance ou manufacture d'aucune des provinces seront, à dater de l'union, admis en franchise dans chacune des autres provinces[129]. »

En plus d'interdire l'imposition d'un droit de douane sur les marchandises franchissant les frontières provinciales[130], l'article 121 de la *Loi constitutionnelle de 1867* a été interprété par la Cour suprême du Canada comme visant à « interdire qu'une réglementation du commerce ne vienne entraver, ou restreindre de quelque façon que ce soit, la libre circulation des marchandises dans tout le Dominion »[131]. L'article 121 de la *Loi constitutionnelle de 1867* est cependant limité à la libre circulation des marchandises. Avant l'adoption, en 1982, de la *Charte canadienne des droits et libertés*, l'État fédéral avait tenté de modifier l'article 121 de la *Loi constitutionnelle de 1867* pour y ajouter la libre circulation des services et des capitaux[132]. Cette modification avait été rejetée par neuf des dix provinces canadiennes.

Depuis cependant, les premiers ministres des provinces canadiennes ont conclu un *Accord sur le commerce intérieur*, en vigueur depuis le 1er juillet 1995[133]. Cet accord s'inscrit dans un processus évolutif et a pour principal objectif de « réduire et éliminer, dans la mesure du possible, les obstacles à la libre circulation des personnes, des produits, des services et des investissements à l'intérieur du Canada, et établir un marché intérieur ouvert, performant et stable »[134]. D'ailleurs, l'*Accord sur le commerce intérieur* prévoit des procédures pour régler les différends portant sur son

---

129 Art. 121 de la *L. Const. 1867*.

130 *Gold Seal Ltd.* c. *Attorney-General for Alberta*, (1921) 62 R.C.S. 424.

131 *Murphy* c. *Canadian Pacific Railway Co.*, [1958] R.C.S. 626, 642.

132 T. LEE et M. J. TREBILCOCK, « Economic Mobility and Constitutional Reform », (1987), 37 *U.T.L.J.* 268, et D. A. SCHMEISER et K. J. YOUNG, « Mobility Rights in Canada », (1983), 13 *Man. L.J.* 615, p. 626.

133 L'*Accord sur le commerce intérieur* a été signé le 18 juillet 1994 par l'État fédéral canadien et les premiers ministres des provinces « afin d'éliminer les obstacles au commerce, à l'investissement et à la mobilité au Canada ». Il est entré en vigueur le 1er juillet 1995 et prévoit son application dans 10 secteurs économiques. Treize protocoles de modification s'y ajoutent. Voir codification administrative de 2012 de l'*Accord sur le commerce intérieur* (en ligne : http://www.ait-aci.ca/index_fr/ait.htm).

134 Art. 100 de l'*Accord sur le commerce intérieur*.

application et son interprétation[135]. Notons que le différend peut autant survenir entre les gouvernements qu'entre les gouvernements et les personnes[136]. La procédure liée au règlement de différends peut comprendre des consultations, le recours au Comité du commerce intérieur, ou encore, le recours à un groupe d'experts impartial.

En résumé, il existe une différence importante entre les textes constitutionnels de la fédération canadienne et les textes supranationaux de l'UE. Par l'article 54 du *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne*[137], les personnes morales possèdent la qualité pour agir devant les tribunaux afin d'intenter des recours contre les États membres qui édictent des mesures incompatibles avec les quatre libertés de circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux, garanties par le droit de l'UE. En revanche, le droit constitutionnel canadien ne permet aux personnes morales d'invoquer devant les tribunaux que la libre circulation des marchandises. L'*Accord sur le commerce intérieur* supplée à ce qui n'est pas prévu dans la Constitution, en matière de libre circulation des personnes (y compris des personnes morales), des services et des investissements, avec un mécanisme particulier de règlement des différends qui évoluera probablement avec le temps.

3.3. ACCORDS DE PERCEPTION FISCALE CANADIENS ET MÉCANISME DE RÉPARTITION DES BÉNÉFICES

Certaines ententes conclues entre l'État fédéral et les provinces canadiennes ont pratiquement supprimé la nécessité de prendre des recours fondés sur les libertés de circulation en matière de fiscalité provinciale.

Avec la conclusion d'Accords de perception fiscale entre l'État fédéral et la plupart des provinces, l'État fédéral perçoit l'impôt sur le revenu de ces provinces. De même, à l'heure actuelle, en vertu de ces accords, l'impôt provincial est calculé sur la base du calcul du revenu imposable fédéral[138]. Bien que ces provinces bénéficient ainsi d'une certaine marge de manœuvre,

---

135 *Accord sur le commerce intérieur*, partie V, chapitre 17.

136 Art. 1701 de l'*Accord sur le commerce intérieur*.

137 Art. 54 du *TFUE*.

138 *Loi sur les arrangements fiscaux entre le gouvernement fédéral et les provinces*, L.R.C. 1985, ch. F-8 et mod., art. 2 et 12.2; *Règlement de 1987 sur les Accords de perception fiscale et sur les contributions fédérales en matière d'enseignement postsecondaire et de santé*, DORS 87/218 et mod., art. 4 et 8 à 10.

la probabilité qu'elles édictent des mesures fiscales qui limitent la circulation et l'établissement des contribuables canadiens est mince.

Quant au Québec qui n'a pas conclu d'accord de perception fiscale avec l'État fédéral, il cherche à harmoniser, dans la mesure du possible, la plupart de ses dispositions fiscales avec celles de la législation fédérale.

De plus, en matière d'imposition directe, les provinces n'imposent une société que lorsqu'elle exploite un établissement stable sur leur territoire[139]. Lorsqu'une société possède plusieurs établissements stables répartis dans différentes provinces, chacune des provinces visées se voit attribuer une partie de l'impôt sur les revenus en provenant selon le mécanisme de partage prévu au paragraphe 3 de l'article 402 R.I.R. :

> « Sauf disposition contraire, lorsqu'une société avait, au cours d'une année d'imposition, un établissement stable dans une province et un établissement stable hors de cette province, le montant de son revenu imposable qui est réputé avoir été gagné dans la province au cours de l'année correspond à la somme applicable suivante :
>
> a) si les alinéas b) ou c) ne s'appliquent pas, la moitié du total des sommes suivantes :
>
> (i) la proportion de son revenu imposable pour l'année que représente le montant de revenu brut pour l'année qu'il est raisonnable d'attribuer à l'établissement stable situé dans la province par rapport à son revenu brut total pour l'année,
>
> (ii) la proportion de son revenu imposable pour l'année que représente le total des traitements et salaires qu'elle a versés au cours de l'année à des employés de l'établissement stable situé dans la province par rapport au total des traitements et salaires qu'elle a versés au cours de l'année;
>
> […][140]. »

Ainsi, outre le fait que les systèmes fiscaux provinciaux soient grandement harmonisés, les provinces sont soumises à un mécanisme de répartition du revenu imposable des sociétés.

---

[139] Voir la définition d'« établissement stable », *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., 1978, ch. 945 et mod. (« R.I.R. »), par. 400(2).

[140] *Id*., par. 402(3) R.I.R.

CONCLUSION

Au Canada, rares ont été les situations pour lesquelles il y a eu lieu d'interpréter les lois fiscales des provinces canadiennes au regard des libertés de circulation. À l'inverse, depuis la création de l'UE, les cours de justice de l'UE ont à maintes reprises protégé l'exercice des libertés de circulation et celles-ci ont été la source de nombreuses modifications législatives en matière fiscale. Ainsi, bien que les États membres de l'UE aient farouchement protégé leur souveraineté fiscale en matière d'imposition directe et bien qu'ils acceptent très rarement que le Conseil de l'Union européenne émette des directives afin de rapprocher leurs fiscalités nationales[141], il existe maintenant un partage indirect de la souveraineté fiscale au sein de l'UE entre les États membres et l'ordre supranational. Ce partage découle principalement de l'intégration du droit de l'UE dans les droits nationaux.

Les interprétations de la Cour de justice de l'Union européenne ont ainsi parfois pour effet de moduler les systèmes fiscaux des États membres. Dès que la Cour établit l'existence d'une discrimination ou d'une entrave aux libertés de circulation du *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne*, les dispositions nationales sont susceptibles d'être jugées incompatibles avec le droit de l'UE. Ces mesures nationales incompatibles peuvent cependant se justifier au regard de raisons valables, à condition qu'elles soient proportionnées à un objectif législatif légitime. Pareille interprétation des libertés de circulation en matière d'imposition directe n'a pas été observée au sein de la fédération canadienne.

Au Canada, la souveraineté fiscale de chaque province a d'abord été partagée par la *Loi constitutionnelle de 1867*. Les tribunaux ont ensuite interprété largement cette compétence fiscale en faveur des provinces. Parallèlement, la plupart des provinces ont transféré une partie de leur souveraineté fiscale à l'État fédéral en prenant part à des Accords de perception fiscale. Ces accords ont eu pour effet d'empêcher ces provinces d'édicter un cadre législatif complet qui leur soit propre en matière fiscale. Quant au Québec, tout en restant autonome en matière de fiscalité, il harmonise de façon générale ses dispositions législatives avec celles de l'État fédéral.

---

[141] À titre d'exemple de proposition de directive, voir CE, *Proposition de Directives du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés*, [2011] JO C. 121.

En définitive, les libertés de circulation protégées par les textes de l'UE ont eu et continueront d'avoir une incidence importante sur les législations fiscales des États membres. À l'opposé, les libertés de circulation garanties par la Constitution du Canada n'ont pas eu d'incidence directe sur les législations fiscales des provinces canadiennes.

Cela peut s'expliquer par le fait que la Cour de justice de l'Union européenne exerce un contrôle juridictionnel des droits nationaux dans l'optique de concrétiser un marché unique au sein de l'UE. Cette Cour interprète ainsi le droit de l'UE au regard d'objectifs axés sur la libre circulation des marchandises, des services, des capitaux et des personnes sur le territoire de l'UE. De même, contrairement à ce que prévoient les textes constitutionnels canadiens, le *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* rend les personnes morales ressortissantes de l'UE expressément bénéficiaires des libertés de circulation. Cette attribution confère à celles-ci la pleine capacité nécessaire pour intenter un recours et pour soutenir qu'une mesure fiscale est incompatible avec le droit de l'UE. En dernier lieu, la limitation de la souveraineté fiscale des États membres de l'UE par un ordre supranational n'a pas de correspondance au Canada, ce qui peut s'expliquer au regard de certains mécanismes fiscaux canadiens, des Accords de perception fiscale conclus entre l'État fédéral et la plupart des provinces canadiennes et de l'*Accord sur le commerce intérieur*. Grâce à ces mécanismes et ententes et grâce à ces accords, les tribunaux canadiens n'ont pas eu à protéger les libertés de circulation des contribuables canadiens puisque les provinces pouvaient difficilement y porter atteinte en matière fiscale.

En conclusion, l'harmonisation contrainte exercée par la Cour de justice de l'Union européenne a pour conséquence un partage de la souveraineté fiscale des États membres avec l'UE. Cette tangente n'était pas prévue initialement par les États membres de l'UE. Avec les difficultés que vit l'UE à l'heure actuelle, l'ingérence croissante de l'ordre supranational en matière fiscale est peut-être destinée à une remise en question ou à un nouvel encadrement législatif.

L'ASSOCIATION DE PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE

NATURE ET MISSION DE L'ORGANISME

L'APFF est un organisme à but non lucratif, indépendant et non gouvernemental, dédié à l'avancement et à la diffusion des connaissances ainsi qu'à l'amélioration des compétences de ses membres en matière de fiscalité. L'APFF réunit des professionnels de disciplines diverses, issus de tous les secteurs d'activités de l'économie.

EFFECTIFS

L'APFF regroupe des professionnels issus de différentes disciplines, principalement des comptables, avocats, conseillers en sécurité financière, notaires et planificateurs financiers. De plus, elle répond aux besoins des économistes, administrateurs agréés, conseillers en placement, banquiers et actuaires, de même qu'à ceux de toute personne intéressée directement ou indirectement au domaine de la planification fiscale et financière.

L'APFF compte plus de 2 500 membres.

ACTIVITÉS DE FORMATION

L'APFF organise, dans quatre régions administratives du Québec, des séminaires, colloques, symposiums et autres conférences, animés par des conférenciers chevronnés, sur toutes les dimensions de la planification fiscale et financière.

L'APFF donne également, à raison de deux sessions par année, des cours en fiscalité (**Impôt des sociétés** – série 1; **Acquisition et réorganisation corporative** – série 2; **Planification fiscale et financière** – série 3; **Gestion du patrimoine fiscal et financier** – série 4; **TPS et TVQ** – série 5; **Fiscalité internationale** – série 6, incluant volumes et service de mise à jour dans chacun des cas). Ces cours sont également offerts en ligne.

En octobre, l'APFF tient son congrès annuel de trois jours, en alternance entre Montréal, Québec et Gatineau.

PUBLICATIONS

L'APFF publie annuellement de nombreux ouvrages couvrant tous les aspects de la planification fiscale, successorale et financière.

Les membres de l'APFF reçoivent électroniquement, depuis 2010, la ***Revue de planification fiscale et financière***, le ***Livre du Congrès*** ainsi que le magazine ***Stratège***. Le résumé des budgets des gouvernements du Québec et du Canada est présenté sur le site Internet de l'APFF le lendemain des budgets.

Un bulletin d'information consacré à l'actualité fiscale, le ***Flash fiscal***, maintenant compris avec l'adhésion, est publié environ 20 fois par année, habituellement toutes les deux semaines. Des numéros spéciaux paraissent également à l'occasion du congrès annuel.

Toutes les publications de l'APFF, depuis sa fondation, sont également répertoriées dans un recueil intitulé ***Liste des publications***.

Depuis octobre 1998, un service d'information fiscale électronique, la ***Collection de l'APFF***, est offert par Internet. Cette collection présente la documentation émise par l'APFF (depuis 1991, les textes des congrès, des colloques, de la *Revue de planification fiscale et financière* et, depuis 2002, les textes du magazine *Stratège* et des cours en fiscalité des séries 3 et 4). La ***Collection de l'APFF*** est maintenant commercialisée par **Carswell, une société Thomson**, par **Knotia** et par **Publications CCH ltée**, et est vendue par abonnement.

ADHÉSION

Toute personne qui désire devenir membre de l'APFF peut le faire en se rendant sur le site Internet de l'APFF (www.apff.org).

MEMBRES CORPORATIFS DE L'APFF

L'APFF accueille, à titre de membres corporatifs, près de 70 entreprises provenant de différents secteurs d'activités et ordres professionnels.

Toutes les entreprises désirant participer à l'essor de la planification fiscale et financière peuvent le faire en adhérant à l'APFF par une contribution de **1 300 $** + taxes annuellement, sous forme de cotisation de membre corporatif, à l'APFF.

SIÈGE SOCIAL DE L'APFF

Le siège social de l'APFF est situé au 1100, boul. René-Lévesque Ouest, bureau 660, Montréal, Québec H3B 4N4
Téléphone : (514) 866-2733 ou (sans frais) 1 877 866-2733
Internet : www.apff.org – Courriel : apff@apff.org

L'APFF SE VEUT UN PHARE DE PROGRÈS DANS LE DOMAINE DE LA PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE POUR L'ENSEMBLE DE LA COMMUNAUTÉ

CONSEIL D'ADMINISTRATION 2013-2014

Président du conseil
Alain Ménard, avocat, BA, MBA, associé
Cain Lamarre Casgrain Wells s.e.n.c.r.l./Avocats

Vice-président
Stéphane Leblanc, CPA, CA, associé, fiscalité
Ernst & Young s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Trésorière
Suzanne Landry, Ph. D., M. Fisc., FCPA, FCA, FCMA
HEC Montréal

Secrétaire
Martin Lord, avocat, M. Fisc., J.D., TEP, associé, fiscalité
Robinson Sheppard Shapiro s.e.n.c.r.l., Avocats

Président sortant
René Roy, avocat, CPA, CA, associé
Fasken Martineau DuMoulin s.e.n.c.r.l., s.r.l.

Membres
Annette Beshwaty, CPA, CGA
KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l.
Éric Brassard, CPA, CA, Pl. Fin., associé
Brassard Goulet Yargeau, Services financiers intégrés
Yves Coallier, B.A.A. Fin. Int'l, M. Fisc., président
GCI inc. | Gallant & Associés s.e.n.c.r.l.
Andrée Couture, BAA, AVA, Pl. Fin., FLMI
Conseils PPI
Élaine-Nathalie Lamontagne, CPA, CGA, M. Fisc.
Deloitte s.e.n.c.r.l./s.r.l.
Sophie Martin, avocate, M. Fisc.
Stein Monast s.e.n.c.r.l.
Bernard Poulin, CPA, CA, M. Fisc., associé, fiscalité
Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.
Diane Tsonos, avocate, TEP, associée, fiscalité
Richter s.e.n.c.r.l.

Président-directeur général
Maurice Mongrain, avocat
APFF

MEMBRES CORPORATIFS APFF

AGENCE DU REVENU DU CANADA

ALMA CONSULTING GROUP CANADA INC.

ALTRO LEVY S.E.N.C.R.L.

ASSOCIATION CANADIENNE DES COMPAGNIES D'ASSURANCES DE PERSONNES INC.

BANQUE LAURENTIENNE DU CANADA

BANQUE NATIONALE GESTION PRIVÉE 1859

BDO CANADA S.R.L./S.E.N.C.R.L.

BELL CANADA

BLUE BRIDGE

BMO GROUPE FINANCIER

BOILY HANDFIELD, CA

BRASSARD GOULET YARGEAU, SERVICES FINANCIERS INTÉGRÉS

CANADIEN NATIONAL

CARSWELL, UNE SOCIÉTÉ THOMSON REUTERS

CENTRE QUÉBÉCOIS DE FORMATION EN FISCALITÉ – CQFF INC.

CHAMBRE DE LA SÉCURITÉ FINANCIÈRE

CHAMBRE DES NOTAIRES DU QUÉBEC

CIRQUE DU SOLEIL

CONSEILS PPI

DELOITTE S.E.N.C.R.L./S.R.L.

DEMERS BEAULNE S.E.N.C.R.L.

DENTONS CANADA S.E.N.C.R.L.

DESJARDINS SÉCURITÉ FINANCIÈRE – MONTRÉAL

DUFOUR, CHARBONNEAU, BRUNET & ASSOCIÉS INC.
COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS

DYNAVISION/RS & DE

EKITAS

ENGEL CHEVALIER – PROTECTION DU PATRIMOINE

ERNST & YOUNG S.R.L./S.E.N.C.R.L.

FASKEN MARTINEAU DUMOULIN S.E.N.C.R.L., S.R.L.

FÉDÉRATION DES CAISSES DESJARDINS DU QUÉBEC

FIDUCIE DESJARDINS INC.

FINALTA CAPITAL CII-ITC INC.

FINANCIÈRE MANUVIE

FINANCIÈRE SUN LIFE

FISC-CAP, SERVICES CONSEILS INC.

FONDAFIP

GALLANT & ASSOCIÉS S.E.N.C.R.L.

GAZ MÉTRO

GESTION PRIVÉE DE PATRIMOINE CIBC

GROUPE CLOUTIER INC.

GROUPE FINANCIER MULTI COURTAGE INC.

HARDY, NORMAND & ASSOCIÉS, S.E.N.C.R.L.

INDUSTRIELLE ALLIANCE, ASSURANCE ET SERVICES FINANCIERS INC.

INOVEX CONSEILS INC.

INSTITUT QUÉBÉCOIS DE PLANIFICATION FINANCIÈRE (IQPF)

INTACT CORPORATION FINANCIÈRE

INVESTISSEMENT QUÉBEC

INVESTISSEMENTS MANUVIE

KPMG S.R.L./S.E.N.C.R.L.

LA CAPITALE ASSURANCES MFQ INC.

LA COMPAGNIE D'ASSURANCE DU CANADA SUR LA VIE

LA COOP FÉDÉRÉE

LAVERY

LEMIEUX CANTIN S.E.N.C.R.L.

LEMIEUX NOLET, COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS S.E.N.C.R.L.

MALLETTE S.E.N.C.R.L.

MNP S.E.N.C.R.L., S.R.L.

NOËL & ASSOCIÉS

OPTION FORTUNE, CABINET DE SERVICES FINANCIERS

ORDRE DES COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS DU QUÉBEC

OSLER, HOSKIN & HARCOURT S.E.N.C.R.L./S.R.L.

PETRIE RAYMOND, CPA S.E.N.C.R.L.

POWER CORPORATION DU CANADA

PREMTEC – GÉNIE-CONSEIL EN CRÉDITS D'IMPÔT DE RS & DE

PUBLICATIONS CCH LTÉE

PWC

RAYMOND CHABOT GRANT THORNTON S.E.N.C.R.L.

RICHARDSON GMP LTÉE

RICHTER

RIO TINTO CANADA

SERVICES DE GESTION DE PATRIMOINE RBC/DOMINION VALEURS MOBILIÈRES

T.E. MIRADOR

TROWBRIDGE PROFESSIONAL CORPORATION/CABINET DE FISCALITÉ

UNIVERSITÉ DE MONTRÉAL – DIVISION DES DONS MAJEURS ET PLANIFIÉS

VILLENEUVE VENNE S.E.N.C.R.L.