

Impacts des modifications législatives subséquentes aux faits en litiges dans l'application de la RGAÉ

Michaël Pageau

Problématique

Quel est l'impact des modifications législatives subséquentes aux faits en litiges dans l'application de la RGAÉ ?

Éléments à l'origine de cette problématique:

- Évolution constante de la ***Loi de l'impôt sur le revenu;***
- Contexte fiscal actuel;
- Les délais administratifs et judiciaires;
- La jurisprudence.

RGAE

Étapes d'application

- 1) La première étape consiste à déterminer l'existence d'un « avantage fiscal » découlant d'une opération ou d'une série d'opérations dont l'opération fait partie, tel que défini au paragraphe **245(1) L.I.R.**
- 2) La deuxième étape exige que l'opération qui génère l'avantage fiscal soit une « opération d'évitement » au sens du paragraphe **245(3) L.I.R.**
- 3) La dernière étape consiste à déterminer si l'« opération d'évitement » est **abusive** aux termes du paragraphe **245(4) L.I.R.**
 - Interprétation des dispositions pertinentes afin d'établir leur objet et leur esprit.
 - Analyse des opérations contestées pour déterminer si elles contrecarrent ou respectent l'objet de ces dispositions.

Droit d'interprétation

L'époque où la règle d'interprétation stricte des lois fiscales prévalait est révolue.

Stuart Investments Ltd. c. The Queen, [1984] 1 RCS 536, par. 63 :

« Bien que les remarques E.A. Dreidger dans son ouvrage Construction of Statutes (2e éd. 1983), à la p. 87, ne visent pas uniquement les lois fiscales, il y énonce la règle moderne de façon brève:

[TRADUCTION] Aujourd'hui il n'y a qu'un seul principe ou solution: il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur. »

Il importe cependant de distinguer le contexte où une interprétation législative est nécessaire.

Loi d'interprétation fédérale

Loi d'interprétation fédérale, par. 45 (2) et (3) :

Absence de présomption de droit nouveau

« **(2)** La modification d'un texte ne constitue pas ni n'implique une déclaration portant que les règles de droit du texte étaient différentes de celles de sa version modifiée ou que le Parlement, ou toute autre autorité qui l'a édicté, les considérait comme telles. »

Absence de déclaration sur l'état antérieur du droit

« **(3)** L'abrogation ou la modification, en tout ou en partie, d'un texte ne constitue pas ni n'implique une déclaration sur l'état antérieur du droit. »

La Loi d'interprétation québécoise ne prévoit pas d'articles équivalents.

Jurisprudence

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

- La Cour suprême a conclu que le paragraphe **45(3)** de la *Loi d'interprétation fédérale* appuie la conclusion à l'effet que l'« *évolution législative subséquente* » aux faits ne peut être utilisée par les tribunaux comme aide à l'interprétation d'une loi antérieure.
- «[...] *Tout au plus, les modifications législatives révèlent l'interprétation que le législateur actuel donne à l'oeuvre d'un prédécesseur. Et, en matière d'interprétation de la loi, c'est le jugement des tribunaux, et non celui des législateurs, qui importe. Il appartient aux juges de déterminer quelle était l'intention du législateur qui a adopté la loi.* »
- La majorité a jugé que les tribunaux ne peuvent utiliser l'« *évolution législative subséquente* » pour interpréter des lois antérieures au motif que cela reviendrait à accorder un effet rétroactif.

Jurisprudence - RGAÉ

Décisions rendues en matière de **RGAÉ** où des modifications législatives subséquentes aux faits en litige ont eu lieu :

- *Jabin Investments Ltd. c. La Reine*, 2001 DTC 1002 ;
- *Water's Edge Village Estates (Phase II) Ltd. c. Canada*, 2002 CAF 291 ;
- *Triad Gestco Ltd. c. Canada*, 2012 CAF 258 ;
- *Gwartz c. La Reine*, 2013 CCI 86 ;
- *Univar Holdco Canada ULC v. Canada*, 2017 FCA 207 ;
- *Canada c. Oxford Properties Group Inc.*, 2018 CAF 30.
- *The Bank of Montreal v. The Queen*, 2018 TCC 187

Jurisprudence

Water's Edge Village Estates (Phase II) Ltd. c. Canada, 2002 CAF 291

- Les faits en litige se sont déroulés en 1991 ;
- Le législateur a ajouté le paragraphe **96(8) L.I.R.** en 1994 pour supprimer l'échappatoire utilisée par le contribuable ;
- L'audition devant la Cour d'appel fédérale a eu lieu en 2002 ;
- Le tribunal a fait un commentaire à l'effet que « *modifications démontrent que le législateur fédéral est intervenu aussi rapidement que possible pour supprimer l'échappatoire* » ;
- Le juge Noël avait cependant conclu que la RGAÉ s'appliquait, et ce, avant d'aborder la question des modifications subséquente.

Jurisprudence

Gwartz c. La Reine, 2013 CCI 86

- Le litige visaient les années d'imposition 2003, 2004 et 2005;
- Modification de l'article **120.4 LIR** a eu lieu en 2011 ;
- L'audition devant la Cour canadienne de l'impôt a eu lieu en 2012 ;
- Le juge Hogan analyse un document publié lors du budget et souligne que le législateur n'a pas agi « aussi rapidement que possible »;
- La Cour conclut que les opérations effectuées par le contribuable ne constituent pas un évitement fiscal abusif.

Jurisprudence

Univar Holdco Canada ULC v. Canada, 2016 CCI 159

- Les opérations en cause ont été effectuées en 2007 ;
- La décision de la Cour canadienne de l'impôt a été rendue en 2016 et celle de la Cour d'appel fédérale en 2017 ;
- Entre l'audition devant la Cour canadienne de l'impôt le 8 juin 2015 et le moment où le jugement a été rendu le 22 juin 2016, le budget du 21 mars 2016 a été publié ;
- Ce budget prévoyait une modification projetée faisant en sorte que l'exception prévue au paragraphe **212.1(4) L.I.R.** ne pouvait plus être utilisée comme l'appelante l'a fait ;
- La Cour canadienne de l'impôt a considéré cette modification projetée pour déterminer l'objet et l'esprit de l'article **212.1 L.I.R.**, et ce, en se fondant sur l'arrêt *Water's Edge*.

Jurisprudence

Univar Holdco Canada ULC v. Canada, 2017 FCA 207

- Le tribunal est venu préciser que les modifications dans *Water's Edge* n'avaient pas été invoquées pour appuyer l'application de la RGAÉ puisque la Cour avait déjà conclu à l'abus avant d'aborder l'impact des modifications législatives ;
- La Cour précise que *Water's Edge* ne supporte pas la proposition à l'effet que les modifications subséquentes à la *Loi de l'impôt sur le revenu* renforcent ou confirment que les transactions visées doivent être considérées abusives avant les modifications ;
- La Cour d'appel fédérale était d'avis que l'amendement de 2016 n'est pas pertinent puisque les opérations en cause ne frustrant pas l'objet et l'esprit des dispositions telles qu'elles étaient écrites en 2007 ;
- La Cour d'appel fédérale infirme la décision de première instance et conclut qu'il n'y a pas eu d'abus.

Jurisprudence

Canada c. Oxford Properties Group Inc., 2016 CCI 204

- Les opérations en litige se sont déroulées en 2006 ;
- Ajout du sous-alinéa **88(1)d)(ii.1) L.I.R.** en 2012 afin d'empêcher l'échappatoire utilisée par le contribuable ;
- Jugement de la Cour canadienne de l'impôt rendu en 2016 et celui de la Cour d'appel fédérale en 2018 ;
- Le juge de première instance a jugé que les modifications apportées à l'article **88 L.I.R.** en 2012 étaient pertinentes dans le contexte de l'interprétation de l'objet et de l'esprit des dispositions relatives à la majoration ;
- La Cour canadienne de l'impôt conclut que l'objet et l'esprit des dispositions n'ont pas été contrecarrés.

Jurisprudence

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

- La Cour d'appel fédérale rappelle que les dispositions doivent être analysées individuellement dans un contexte de RGAÉ ;
- Il découle des paragraphes 45(2) et (3) de la *Loi d'interprétation* que « *la seule façon d'évaluer les incidences d'une modification sur l'état du droit antérieur consiste à déterminer l'effet juridique de la loi telle qu'elle existait avant la modification, puis à déterminer si la modification modifie ou clarifie cet effet juridique* » ;
- La Cour d'appel fait fi de l'opinion exprimée dans les documents publiés relatifs à la modification subséquente ;
- Le jugement conclut que les majorations effectuées contrecarrent l'objet et l'esprit des alinéas **88(1)c)** et **d)** et du paragraphe **98(3) L.I.R.**

Conclusion

- Les tribunaux ont une **marge de manœuvre** relativement à l'utilisation des amendements subséquents aux faits en litige ;
- L'utilisation d'arguments fondés **l'évolution législative subséquente** doit être faite avec précaution ;
- Il est parfois très difficile d'établir si une modification législative **clarifie ou modifie** le droit antérieur ;
- **Pistes de solutions** pour minimiser l'impact question des modifications subséquentes :
 - Intervention législative ;
 - Réduction des délais judiciaires et administratifs ;
 - Mettre en place des mesures dissuasives liées aux planifications fiscales agressives.

Merci!