



## Projet de loi C-59 — Modifications apportées à la règle générale anti-évitement

### DANS CE NUMÉRO

Série d'opérations

Pénalité

Conclusion

La règle générale anti-évitement (RGAE), qui figure à l'article 245 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR), vise à lutter contre les opérations d'évitement fiscal abusives sans pour autant nuire aux opérations légitimes. Dans un premier temps, le budget de 2023 a proposé un certain nombre de modifications à la RGAE. Le projet de loi C-59 a ensuite été déposé le 30 novembre 2023. Celui-ci comprend des mesures législatives pour mettre en œuvre les propositions provenant d'un certain nombre de sources,

notamment l'avant-projet de loi publié par le ministère des Finances le 29 avril 2022, les propositions annoncées dans le budget de 2023, l'avant-projet de loi publié le 4 août 2023 et les mesures annoncées dans l'Énoncé économique de l'automne. Le projet de loi C-59 maintient en général l'approche à l'égard de la RGAE énoncée dans le budget de 2023 et confirmée dans les propositions législatives du 4 août. Par exemple, la définition d'« opération d'évitement » demeure la même que celle de la version proposée dans le budget de 2023 et des propositions du 4 août. Toutefois, des modifications importantes ont été apportées avec l'ajout d'un critère de « substance économique » et d'une pénalité.

### Critère de substance économique

En général, la RGAE s'applique seulement lorsqu'il y a un avantage fiscal, une opération d'évitement et un abus dans l'application des règles fiscales. Si la RGAE s'applique, les conséquences de l'opération d'évitement viseront à supprimer l'avantage fiscal qui aurait autrement été obtenu. Le budget de 2023 a introduit une nouvelle règle d'interprétation de la substance économique quant au critère de l'« abus ». Le budget précise

qu'une opération d'évitement qui manque considérablement de substance économique tend à indiquer un abus susceptible de déclencher l'application de la RGAE. Dans l'avant-projet de loi publié en août 2023, le libellé utilisé dans le paragraphe 245(4.1) proposé était qu'une opération qui manque considérablement de substance économique est « présumée » constituer un abus, et non pas qu'elle « tend à indiquer » un abus. Par conséquent, cette présomption a servi de point de départ pour l'analyse de la RGAE et doit être réfutée pour que la RGAE ne s'applique pas.

Toutefois, les propositions législatives qui figurent dans le projet de loi C-59 reprennent le libellé utilisé dans le budget de 2023, qui indique que si une opération d'évitement manque considérablement de substance économique, il s'agit d'un facteur important qui tend à indiquer que l'opération constitue un abus en vertu des alinéas (4)a) ou b).

Cette modification témoigne d'une préoccupation concernant le manque de prise en compte de la substance économique des opérations dans l'analyse de la RGAE. Elle indique un changement vers la priorisation du manque de substance économique comme un facteur important pour déterminer l'abus, plutôt que la modification du fardeau de la preuve de la Couronne à l'étape de l'abus. Toutefois, la jurisprudence a constamment maintenu qu'il incombe au ministre de prouver l'abus, et non au contribuable. Les notes explicatives relatives au projet de loi C-59 énoncent explicitement que le passage de « est présumée » à « tend à indiquer » vise à éviter que la disposition soit interprétée simplement comme un changement procédural qui transférerait le fardeau de prouver l'abus de la Couronne au contribuable. Les notes explicatives vont même jusqu'à ajouter que dans le cas d'un manque de substance économique, le point de départ serait la présence d'abus, et que selon les faits et le droit pertinents, d'autres considérations peuvent démontrer que l'opération ne contrecarre pas véritablement la raison

d'être des dispositions. Par conséquent, il semble que le ministre continuera d'assumer le fardeau de la preuve.

## Série d'opérations

Le budget de 2023 a aussi introduit un nouveau paragraphe 245(4.2) de la LIR, qui fournit les facteurs à prendre en compte pour déterminer si une opération ou une série d'opérations manque considérablement de substance économique. Les propositions du 4 août comportaient un facteur supplémentaire concernant le recours à une partie accommodante pour s'assurer que la totalité des possibilités de réaliser des gains ou des bénéfices et de subir des pertes reste inchangée. Le projet de loi C-59 a ajouté une exclusion à ce facteur pour les contribuables ayant un lien de dépendance et ayant des intérêts économiques opposés à ceux du contribuable. Les notes explicatives précisent que cette exception vise les contribuables qui ont un lien de dépendance, mais qui opèrent tout de même séparément sur le plan économique et peuvent avoir des intérêts ou des motivations largement contraires avec le contribuable en question. Ce changement est particulièrement positif pour les contribuables qui sont réputés avoir un lien de dépendance en raison de leur lien familial.

Le projet de loi C-59 précise aussi que le critère relatif au manque considérable de substance économique s'applique à une opération d'évitement ou à une série d'opérations qui comprend l'opération d'évitement. Les notes explicatives indiquent que cette modification encourage l'analyse de la série dans son ensemble afin de fournir la meilleure optique d'interprétation, et ainsi éviter une détermination inappropriée. Les notes explicatives ajoutent que le critère fournira une souplesse pour l'évaluation globale et logique des circonstances et des faits pertinents. Toutefois, cette approche pourrait être une source de confusion pour les contribuables quant à savoir s'il convient d'évaluer une opération seule ou une série dans son ensemble, et dans le premier cas, quelles opérations particulières de la série

il convient d'évaluer. Cette incertitude pourrait certainement entraîner des litiges dans l'avenir, étant donné qu'elle semble aller à l'encontre de l'un des objectifs énoncés de la RGAE, qui est d'établir un équilibre entre le besoin de certitude des contribuables dans la planification de leurs affaires et la protection de l'assiette fiscale et de l'équité du régime fiscal.

### **Pénalité**

Le budget de 2023 a proposé une pénalité correspondant à 25 % du montant de l'avantage fiscal (autre qu'un avantage fiscal découlant de la création d'attributs fiscaux inutilisés) pour les opérations à déclarer et à signaler qui ne sont pas divulguées au ministre. Le projet de loi C-59 inclut explicitement 25 % du montant de la hausse de l'impôt à payer et du montant par lequel les crédits d'impôt remboursables sont réduits à la suite de l'application de la RGAE.

### **Conclusion**

Il est proposé que les modifications apportées au critère de substance économique s'appliquent aux opérations qui seront réalisées à compter du 1er janvier 2024, et que les modifications apportées aux dispositions relatives à la pénalité s'appliquent à compter du 1er janvier 2024 ou, si cette date est ultérieure, à la date à laquelle le projet de loi C-59 aura reçu la sanction royale.

Même s'il est encore difficile d'évaluer les répercussions de ces modifications sur les particuliers et les petites entreprises, il est clair que le risque a augmenté avec une pénalité pouvant aller jusqu'à 25 % de l'avantage fiscal. Les contribuables devraient demander l'avis d'un professionnel concernant leurs stratégies de planification fiscale afin d'éviter ces pénalités.