
SOLIDARITÉ ET POLITIQUES FISCALES

Réponses au questionnaire relatif au thème 4 Pour le Québec et le Canada

Rapporteurs nationaux :

Khashayar Haghgouyan

Directeur de l'interprétation relative aux
entreprises
Revenu Québec

Annick Provencher

Professeure adjointe et co-directrice du
programme de maîtrise en droit fiscal
Faculté de droit | Université de Montréal

10 avril 2019

Tables des matières

Remarques introductives.....	2
I. L'INTRODUCTION DE CHARGES FISCALES COMME MOYEN DE FINANCEMENT DE POLITIQUES SOCIALES OU DE PROTECTION	3
A. Principes à la base du droit fiscal canadien et québécois	3
1) Cadre normatif et solidarité	3
2) Dépenses fiscales	7
B. Fiscalité et Genre	10
1) Mesures prenant en considération le genre.....	10
2) Neutralité dans le discours de politique fiscale au fédéral	11
II. MESURES NATIONALES ET INTERNATIONALES AYANT COMME BUT LA PROTECTION DE LA SOLIDARITÉ PAR L'ENTREMISE DE LA FISCALITÉ.....	13
A. Règles existantes pour contrer l'évitement fiscal et pour éviter l'érosion des assiettes d'imposition	13
1) Évasion fiscale	14
2) Évitement fiscal par l'entremise de planifications fiscales abusives.....	14
3) Outils pour lutter contre les PFA.....	15
B. Participation du Canada à l'Instrument multilatéral.....	18
1) Mise en contexte	18
2) Instrument multilatéral	19
C. Bonne gouvernance sociétaire et le droit fiscal	21
1) Levée du voile corporatif.....	21
2) Dissolution.....	22
D. Pénalités reliées à l'utilisation des PFA.....	22
1) Mécanisme de divulgation obligatoire	22
2) Interdiction d'accès aux contrats publics à toute personne ayant fait l'objet d'une cotisation fiscale fondée sur la RGAÉ.....	23
E. Régimes collaboratifs entre les contribuables et les autorités fiscales.....	24
1) Au Canada	24
2) Au Québec	24
III. LA SOLIDARITÉ DANS LE PAIEMENT DE L'IMPÔT COMME MESURE POUR EN ASSURER LE RECOUVREMENT	25

Remarques introductives

Au Canada, le régime fiscal canadien et les régimes fiscaux provinciaux cohabitent. La province du Québec est la seule province qui administre ses propres lois fiscales tant pour les particuliers que les sociétés qui y sont assujettis.¹ Ainsi, la législation fiscale québécoise et la législation fiscale fédérale sont chacune autonome, bien qu'identiques à plusieurs égards. Le principal avantage d'une telle autonomie est la latitude ainsi conférée à chacun des gouvernements de faire le choix qu'il juge appropriés afin d'atteindre les objectifs qui lui sont propres. Le Québec est d'ailleurs un exemple éloquent à cet égard, car le régime fiscal québécois comporte un nombre important de mesures fiscales particulières pour assurer de l'intégrité du régime fiscal dans son ensemble.

Les résidents du Québec doivent payer un impôt sur le revenu au gouvernement fédéral, de même que dans leur province de résidence. L'impôt sur le revenu est la principale source de revenu du gouvernement fédéral et aussi la principale source de revenu autonome du gouvernement de la province de Québec. Ce type d'impôt représentait, au niveau fédéral pour l'année 2017-2018, approximativement 67 % des recettes étatiques.² L'impôt sur le revenu des particuliers représente la part la plus importante (un peu moins que 50% des recettes) avec l'impôt sur le revenu des sociétés (15% des recettes).³ Les taxes à la consommation viennent au second rang des revenus de l'État (11,7% des recettes). Il existe d'autres taxes et droits mais leur impact est économiquement moins important. Le fédéral ne prélève aucune taxe sur le capital, sur les successions ou sur le transfert de richesse.

Au niveau provincial, la province de Québec prévoit prélever, pour son exercice financier 2018-2019, des impôts sur le revenu des particuliers correspondant à une proportion de 35 % de ses revenus autonomes. L'impôt sur le revenu des sociétés comblera environ 10% de ces revenus et les taxes à la consommation 23%.⁴ Les autres revenus proviendront de droit et permis, de cotisations aux services de santé et des entreprises du gouvernement. Encore une fois, l'impôt sur le revenu est l'impôt le plus important. Notons que les provinces bénéficient d'importants transferts du gouvernement fédéral.

¹ La province d'Alberta administre l'impôt albertain des sociétés. L'administration de l'impôt albertain applicable aux particuliers ainsi que l'administration de l'impôt de l'ensemble des autres provinces du Canada relèvent de l'autorité fiscale centrale, à savoir l'Agence du revenu du Canada (« ARC »).

² Canada, Ministère des Finances, *Rapport financier annuel du gouvernement du Canada 2017-2018*, supra note 3.

³ Canada, Ministère des Finances, *Rapport financier annuel du Gouvernement du Canada 2017-2018*, p. 11 (tableau 3) dernier accès en ligne le 20 mars 2019: <https://www.fin.gc.ca/afr-rfa/2018/afr-rfa18-fra.pdf>.

⁴ Gouvernement du Québec, *Le plan budgétaire du Québec 2019-2020*, mars 2019, Tableau A.9, page A.22, dernier accès en ligne le 22 mars 2019: http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/budget/2019-2020/fr/documents/PlanBudgetaire_1920.pdf

I. L'INTRODUCTION DE CHARGES FISCALES COMME MOYEN DE FINANCEMENT DE POLITIQUES SOCIALES OU DE PROTECTION

Aucun impôt, quelque soit l'ordre de gouvernement (fédéral ou de la province de Québec) n'est spécifiquement créé sur la base de la solidarité, même si le concept de la solidarité peut trouver une résonance dans certains des principes fondateurs du régime fiscal canadien et donc québécois.

A. Principes à la base du droit fiscal canadien et québécois

Les principes à la base du droit fiscal au Canada diffèrent selon le type de dispositions législatives sous analyse.⁵ Les lois fiscales comprennent le cadre normatif ou technique des lois fiscales, constitué des dispositions des lois qui permettent de calculer le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, ainsi que les dépenses fiscales, des préférences de politique publique. La solidarité n'est pas invoquée comme un des principes à la base des régimes fiscaux fédéral et québécois. Il n'existe pas non plus d'impôt plus spécifique qui aurait été créé en relation avec ce concept. Toutefois, tant le cadre normatif des lois fiscales que les dépenses fiscales ont comme principe directeur l'équité fiscale, faisant écho à la notion de solidarité.

1) Cadre normatif et solidarité

La structure normative des lois fiscales est donc celle qui permet la perception des revenus. Elle peut être définie ainsi :

Le premier élément comprend des dispositions structurelles nécessaires à la mise en œuvre d'un impôt normal, comme la définition de revenu net, l'établissement des règles comptables, la détermination des entités imposables, des taux d'impôt et des exemptions, et l'application de l'impôt aux opérations internationales. Ces dispositions visent les aspects perception dans le régime fiscal.⁶

Ce cadre normatif prend appui sur la définition de « revenu », proposée par les auteurs Haig et Simons,⁷ pour qui il correspond au total des dépenses de consommation sur le marché dans l'année par l'individu plus la variation nette de sa richesse durant l'année.⁸

⁵ Nous référons ici aux principes fondateurs du droit fiscal canadien. Les lois fiscales des provinces sont fortement inspirées du modèle fédéral et très similaires dans leur contenu. Ainsi, les principes de base de la fiscalité canadienne seront sensiblement les mêmes que les objectifs de politiques fiscales du Québec.

⁶ S.S. Surrey and P.R. McDaniel, *Tax Expenditures*, 1985, 3 tel que cité dans *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695 (au par. 120 de QL).

⁷ Henry C. Simons, *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy* (Chicago, University of Chicago Press, 1938), p. 50. Voir aussi Neil Brooks, « Future Directions in Canadian Tax Law Scholarship », (1985) 23 Osgoode Hall L.J. 441, 459.

Les bases du cadre normatif ont été exprimées dans le rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité en 1967 (Rapport Carter). Ce rapport est à l'origine de la plus importante réforme de la fiscalité au Canada (« réforme de 1972 ») et est la référence quant aux objectifs et principes généraux régissant les lois fiscales canadiennes actuelles.⁹ Les provinces, en concertation avec le fédéral ont emboîté le pas à une réforme semblable. C'est le cas du Québec, qui a activement participé aux discussions relativement à la réforme fédérale et qui a, ensuite, harmonisé sa loi avec ses aspects les plus importants. Ainsi, les bases du régime fiscal québécois prendront appui sur les mêmes principes que le fédéral, tels qu'exposés dans le Rapport Carter. En témoigne d'ailleurs le ministre des Finances du Québec de l'époque, l'honorable Raymond Garneau, dans son discours du budget à propos de la réforme fiscale :

Voilà les éléments majeurs de la réforme en profondeur que nous ferons de l'impôt sur le revenu. Comme il s'agit d'un champ fiscal partagé entre le gouvernement fédéral et les provinces, les mesures proposées sont le fruit d'un effort conjoint. Les deux ordres de gouvernement se sont concertés à plusieurs reprises et le Québec a participé très activement aux discussions qui ont abouti à la réforme proposée. En particulier, lors de la conférence de Winnipeg en juin 1970, le Premier Ministre a proposé tout un ensemble de mesures concernant l'imposition des gains de capital et les relations entre les compagnies et leurs actionnaires; elles font maintenant presque toutes partie de la réforme fiscale. C'est lui également qui, lors de discussions avec le gouvernement fédéral, a obtenu un régime réaliste d'imposition des compagnies minières, lequel a rendu possible la mise en chantier de plus d'un demi milliard de nouveaux investissements sur la Côte Nord.

Ainsi que je l'ai expliqué en décembre dernier, nous voulons assurer une meilleure distribution de la charge fiscale entre les différents groupes de contribuables et moderniser nos lois tout en les harmonisant avec celles qui sont en vigueur au pays.¹⁰

Le Québec a, par contre, semblé reprocher à la réforme fédérale le manque d'emphase sur la croissance économique comme objectif de cette importante réforme. Comme le mentionne le Premier Ministre du Québec et Ministre des Finances Robert Bourassa : « [d]ans son ensemble, le projet de loi adopté par le gouvernement fédéral est celui auquel souscrit le gouvernement du Québec, même s'il faut déplorer le peu de cas que l'on y fait de la croissance économique ».¹¹

⁸ Neil Brooks, Jinyan Li & Lisa Philipps, "Tax Expenditure Analysis: State of the Art" dans Lisa Philipps, Neil Brooks & Jinyan Li, dir., *Tax Expenditures: State of the Art* (Toronto, Canadian Tax Foundation, 2011) 1:1, à la p. 1:7 (notre traduction).

⁹ Une réforme similaire a eu lieu au Québec, en lien avec les modifications faites au régime fédéral. Voir : Ministre des Finances, Discours sur le budget prononcé le 18 avril 1972 à l'Assemblée nationale par M. Raymond Garneau, Ministre des Finances, Gouvernement du Québec. Comme pour le fédéral, le principe de base de cette importante réforme était l'équité (voir la page 13 du discours du budget).

¹⁰ Discours sur le budget prononcé le 18 avril 1972 à l'Assemblée nationale par l'honorable Raymond Garneau, ministre des Finances du Gouvernement du Québec, pp. 14-15.

¹¹ Gouvernement du Québec, Discours du budget, prononcé le 18 juin 1970 à l'Assemblée nationale par l'honorable Robert Bourassa, Premier Ministre du Québec et Ministre des Finances, p. 32.

Les réformes fiscales des deux ordres de Gouvernement ont donc les mêmes principes fondateurs. Les objectifs et principes directeurs de la réforme du droit fiscal canadien, outre celui de percevoir des revenus pour l'État¹², sont généralement reconnus comme étant les suivants :

- 1) Assurer le taux maximum de croissance de la production actuelle et future des biens et services que désire la population
- 2) Répartir équitablement la production de biens et de services parmi les particuliers et les groupes
- 3) Sauvegarder la liberté des droits individuels par le maintien d'un régime de gouvernement représentatif et responsable par le maintien des lois
- 4) Maintenir et consolider le régime fédéral canadien.¹³

Pour obtenir un **maximum de croissance de la production**, un régime fiscal devrait, selon ce rapport, contribuer à la recherche du plein emploi, de la pleine utilisation des capitaux et des richesses.¹⁴ Le régime fiscal devrait également être neutre, c'est-à-dire qu'il devrait laisser au marché « le soin de répartir les ressources » et n'intervenir dans cette répartition que pour palier les déficiences des rouages du marché.¹⁵ Les lois fiscales devraient également contribuer à limiter les fluctuations du niveau général des prix.¹⁶

La **répartition équitable de la production** implique une « répartition telle des biens et des services que les économiquement faibles ou les personnes qui ont des obligations ou des charges particulièrement lourdes puissent jouir d'un niveau de vie convenable ». ¹⁷ Cela implique un régime fiscal progressif appuyé sur la faculté contributive des contribuables et un allègement du fardeau des contribuables avec des charges ou des obligations leur faisant encourir des dépenses importantes et incompressibles (frais scolaires, enfants, frais médicaux, etc.).¹⁸

La **protection des libertés individuelles** exige une procédure législative garantissant que les lois adoptées serviront le bien commun.¹⁹ En revanche, l'existence d'une telle procédure ne sera pas suffisante si elle n'est pas accompagnée de la clarté et de la simplicité des lois fiscales, nécessaires à la compréhension par les contribuables.²⁰ Dans le même sens, les autorités fiscales, qui devraient être à l'abri des influences politiques, devraient contribuer à clarifier et à déterminer

¹² Canada, *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, tome 2, Toronto, Imprimeur de la Reine, 1966 [ci-après Rapport Carter], p. 1.

¹³ Rapport Carter, *supra* note 12, p. 8.

¹⁴ Rapport Carter, *supra* note 12, pp. 10 et 22.

¹⁵ Rapport Carter, *supra* note 12, pp. 10 et 22

¹⁶ Rapport Carter, *supra* note 12, pp. 10 et 22

¹⁷ Rapport Carter, *supra* note 12, p. 22.

¹⁸ Rapport Carter, *supra* note 12, pp. 12, 13 et 23. Selon ce rapport, les taux marginaux d'imposition devraient augmenter lorsque le pouvoir économique personnel augmente, peu importe la source de revenu à l'origine de cet accroissement (tome 2, p. 12).

¹⁹ Rapport Carter, *supra* note 12, p. 16.

²⁰ Rapport Carter, *supra* note 12, p. 16.

les conséquences fiscales d'opérations envisagées par un contribuable.²¹ Les décisions des autorités fiscales devraient également être assujettie à un droit d'appel devant les tribunaux.²²

La **consolidation du régime fédéral** implique finalement, pour le gouvernement fédéral de respecter l'autonomie des provinces dans le cadre du partage des compétences. Le Rapport Carter souligne également l'importance des transferts des ressources entre les provinces riches et pauvres.

Ces critères fondateurs du régime fiscal actuels sont aussi à la base des grands principes d'analyse des régimes fiscaux : équité, neutralité et simplicité. Le principe d'équité est intimement lié à l'imposition en fonction de la capacité contributive. Selon ce principe, deux personnes dans la même position économique, devraient être imposés de façon similaire, peu importe la source des revenus gagnés (équité horizontale).²³ Inversement, plus les revenus d'un contribuable augmentent, plus il devrait contribuer à l'impôt (équité verticale).²⁴ La neutralité fiscale implique que le régime d'imposition ne devrait pas influencer les décisions économiques des contribuables.²⁵ Enfin, le régime fiscal devrait être le plus simple et facile à administrer possible afin que les contribuables puissent anticiper leur charge fiscale.

Bien que le concept de solidarité ne soit pas nommé en politique fiscale canadienne, ce concept résonne avec la notion d'équité fiscale. Le concept d'équité vise la redistribution des ressources entre les contribuables plus pauvres et plus riches, en fondant la charge fiscale du contribuable sur sa capacité contributive. Déjà, lors de la rédaction du Rapport Carter, l'emphase était placée sur l'importance de l'équité dans le fondement de notre régime fiscal et c'est sur ce principe que le rapport appuie l'importante réforme qui a eu lieu en 1972.²⁶ Il a été « le principal souci et guide » dans toutes les délibérations de la Commission royale sur la fiscalité.²⁷ Comme le mentionne le Rapport :

À moins que chacun ne reconnaisse l'équité du régime d'imposition, l'impôt n'atteindra pas son but fondamental, car si la justice ne doit pas entrer en ligne de compte, le gouvernement peut assurément recourir à des moyens plus simples pour se procurer les biens et les services dont il a besoin.²⁸

²¹ Rapport Carter, *supra* note 12, pp. 17-18.

²² Rapport Carter, *supra* note 12, p. 18.

²³ Claire F.L. YOUNG, *Women, Tax and Social Programs: The Gendered Impact of Funding Social Programs Through the Tax System* (Ottawa, Status of Women Canada, 2000), pp. 5-6.

²⁴ *Ibid.*

²⁵ Young, *supra* note 23, p. 6. Le concept de neutralité essuie certaines critiques: Louise Dulude, "Taxation of the Spouses: A Comparison of Canadian, American, British, French and Swedish Law" (1985) 23 Osgoode Hall LJ 67, p. 94.

²⁶ Rapport Carter, *supra* note 12, p. 20.

²⁷ Rapport Carter, *supra* note 12, p. 21.

²⁸ Rapport Carter, *supra* note 12, p. 21.

Au fil des années, les lois fiscales ont été modifiées avec des objectifs plus particuliers tels que la compétitivité fiscale, l'encouragement à l'intégration au marché du travail et l'efficacité.²⁹ Malgré ces objectifs plus secondaires, le concept d'équité est resté au centre des préoccupations de politiques fiscales, sur le plan normatif, au Québec et au Canada.³⁰

Le concept de solidarité s'est également invité, récemment, dans le discours de politique fiscale par la demande répétée de voir les plus riches faire leur « juste part » en terme de contribution à la charge fiscale.³¹ Par exemple, suite à l'élection du gouvernement libéral de Justin Trudeau en 2015, les fourchettes d'imposition fédérales ont été revues. La première fourchette de 15 % demeurait inchangée. La deuxième fourchette de 22% a été diminuée à 20,5%, les troisième et quatrième fourchettes respectivement de 26% et 29 % n'ont pas été changées mais une cinquième fourchette, pour les revenus excédents 200 000 CAN\$, a été ajoutée. Ce changement est expliqué ici :

Pour aider à financer cette baisse d'impôt pour la classe moyenne [diminution de la deuxième fourchette d'imposition], le gouvernement demande au 1 % des contribuables canadiens les plus riches de fournir une contribution un peu plus élevée. La motion comprend ainsi des dispositions visant à établir un nouveau taux maximum d'imposition des particuliers de 33 % sur le revenu imposable des particuliers qui excède 200 000 \$.³²

Cette insistance sur une redistribution « pour créer une classe moyenne plus forte » ou pour cibler « ceux qui en ont le plus besoin »³³ évoque également la solidarité.

2) Dépenses fiscales

Les dépenses fiscales sont de plus en plus communes et sont utilisées pour pallier les carences de l'économie de marché, pour redistribuer la richesse, réduire les inégalités et encourager des comportements.³⁴ Ces mesures sont à l'extérieur de la structure de perception des revenus et

²⁹ Paul Boothe et Katherine Boothe, « Personal Income Tax and Redistribution in the Canadian Federation » dans Gaudreault-Desbiens, Jean-François, Lorne Sossin et Sujit Choudhry, (dir.) *Dilemmas of Solidarity: Rethinking Distribution in the Canadian Federation*, Toronto: University of Toronto Press, 2006, 75, à la p. 75.

³⁰ Une deuxième importante réforme de l'impôt (plus particulièrement de l'impôt sur le revenu des particuliers) a eu lieu en 1987. Encore une fois, les principes d'équité horizontale et verticale ont été au centre de la réforme en élargissant l'assiette fiscale (équité horizontale) et en convertissant les déductions d'impôt en crédit (équité verticale). Voir Paul Boothe et Katherine Boothe, *supra* note 29, p. 79.

³¹ Rappelons aussi ici que les premiers impôts sur le revenu ont été introduits au Canada parce que le gouvernement avait besoin de revenus pour contribuer à l'effort de guerre, au cours de la Première guerre mondiale.

³² Communiqué de Presse, Ministère des Finances, Ottawa (Ontario), 7 décembre 2015; Novembre 2015, Prime Minister's Mandate Letter to Minister of Finance.

³³ Communiqué de Presse, Ministère des Finances, Ottawa (Ontario), 7 décembre 2015.

³⁴ Young, *supra* note 23, p. 5. Voir également : Neil Brooks, "The Changing Structure of the Canadian Tax System: Accommodating the Rich" (1993) 31 *Osgoode Hall LJ* 137 à la p. 141. Åsa Gunnarsson, "Challenging the Benchmarks in Tax Law Theories and Policies from a Gender Perspective – the Swedish Case" dans Kim Brooks, Åsa Gunnarsson, Lisa Philipps & Maria Wersig, dir., *Challenging Gender*

pourraient, conséquemment, être retirées des lois fiscales sans en affecter le fonctionnement.³⁵ Dans l'arrêt *Symes*,³⁶ le juge Iacobucci de la Cour suprême du Canada cite Stanley S. Surrey et P.R. McDaniel sur la définition des dépenses fiscales :

Le deuxième élément comprend les préférences spéciales que l'on retrouve dans tout régime d'impôt sur le revenu. Ces dispositions, souvent appelées stimulants fiscaux ou subventions fiscales, s'écartent de la structure fiscale normale et sont conçues pour favoriser des industries, des activités ou des catégories de personnes particulières. Elles prennent de nombreuses formes, comme les exclusions permanentes de revenus, les déductions, les reports d'impôt, les crédits d'impôt ou les taux spéciaux. Quelle qu'en soit la forme, ces écarts par rapport à la structure fiscale normative représentent des dépenses gouvernementales en faveur d'activités ou de groupes, par l'intermédiaire du régime fiscal plutôt que par la voie de subventions, de prêts ou d'autres types directs d'aide gouvernementale.³⁷

Les objectifs de ces mesures sont différents de ceux du cadre normatif. Elles ne devraient donc pas être assujetties aux mêmes principes de base que le cadre normatif et devraient répondre davantage à des critères d'analyse budgétaire.³⁸ Or, le discours de politique fiscale ne semble pas faire cette distinction, ni utiliser les principes budgétaires dans son analyse des dépenses fiscales. Puisqu'elles sont intégrées aux lois fiscales, la tendance est d'appliquer les critères d'équité à ces mesures et de les intégrer dans l'analyse de la faculté contributive des contribuables, tout comme l'avait fait le Rapport Carter.

La province de Québec utilise beaucoup les crédits d'impôt pour des fins redistributives, pour favoriser une plus grande équité. La solidarité est d'ailleurs souvent invoquée dans le discours de politique publique québécois, même si très peu souvent dans le discours relatifs aux fondements des lois fiscales ou des politiques fiscales.³⁹ Néanmoins, la solidarité sert parfois à justifier des mesures fiscales de redistribution comme c'était le cas lors de la bonification du crédit d'impôt pour les dons de bienfaisance.⁴⁰ Sans prétendre avoir relu l'ensemble des documents budgétaires du Gouvernement du Québec, nous n'avons retrouvé que très peu d'autres mesures liées à la *Loi sur les impôts* qui seraient appuyées sur la solidarité dans ceux des 20 dernières années.

Inequality in Tax Policy Making – Comparative Perspectives (Portland, Hart Publishing, 2011) 75, à la p. 80.

³⁵ Stanley S. Surrey, *Pathways to Tax Reform – The Concept of Tax Expenditures* (Cambridge, Harvard University Press, 1973), 176, p. 6.

³⁶ *Symes*, *supra* note 6.

³⁷ S.S. Surrey and P.R. McDaniel, *Tax Expenditures*, 1985, 3 tel que cité dans *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695 (au par.120 de QL).

³⁸ Brooks, *supra* note 7, 465-467.

³⁹ Le Gouvernement du Québec a un ministère de la Solidarité sociale. La solidarité est au centre de plusieurs politiques publiques de lutte contre la pauvreté : Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Solidarité sociale, *Plan d'action gouvernemental pour l'inclusion économique et la participation sociale, 2017-2023 – un revenu de base pour une société plus juste*, Bibliothèque et Archives nationale, 2017.

⁴⁰ Gouvernement du Québec, *Le plan économique du Québec*, Mars 2016, Ministère des Finances, 17 mars 2016).

Si aucune charge fiscale n'est imposée sur la base de la solidarité, la *Loi sur les impôts* introduit tout de même un **crédit d'impôt remboursable pour la solidarité**⁴¹ qui est justifié ainsi :

« J'ai clairement indiqué, le 30 mars dernier, que le nécessaire retour à l'équilibre budgétaire ne se ferait pas au détriment de la justice sociale. C'est pourquoi j'ai annoncé la création d'un nouveau crédit d'impôt remboursable pour les ménages moins nantis », a souligné le ministre des Finances.

« Quelque 2,7 millions de ménages au Québec profiteront de ce nouveau crédit d'impôt qui remplace le crédit d'impôt pour la TVQ, le remboursement d'impôts fonciers et le crédit d'impôt pour les habitants d'un village nordique. De plus, preuve que cette mesure est à l'avantage des familles québécoises, les ménages recevront, en moyenne, 174 \$ de plus par année qu'avec les crédits d'impôts actuels », a annoncé le ministre des Finances. Le nouveau crédit d'impôt sera versé mensuellement à compter de juillet 2011, ce qui contribuera à améliorer les liquidités des ménages. Le gouvernement consacrera chaque année 1,4 milliard de dollars à ce nouveau crédit d'impôt, soit 510 millions de dollars de plus par rapport aux crédits d'impôt actuels.⁴²

Le crédit d'impôt pour solidarité regroupe trois anciens crédits d'impôt. Il y a donc trois composantes au crédit d'impôt pour la solidarité :

- La composante relative à la taxe de vente du Québec (TVQ) qui prévoit crédit à titre de un remboursement de la taxe de vente pour les particuliers ou les couples avec un revenu familial faible.
- La composante relative au logement qui vise à rembourser aux locataires à faible revenu une partie de la taxe foncière payée par le propriétaire et qui peut contribuer à l'augmentation du prix du loyer.
- La composante relative au village nordique qui prévoit un crédit d'impôt aux habitants des villages du Nord du Québec pour considérer le coût de la vie qui y est plus dispendieux.

Pour l'année 2019-2020, le maximum qui peut être reçu par une famille avec deux enfants qui bénéficie de la composante logement est de 1 513 CAN\$ alors que pour un particulier, il sera de 998 CAN\$. Le montant du crédit d'impôt diminue de 3% ou de 6% pour chaque dollar de revenu familial excédant 34 800 \$. Le montant du crédit d'impôt pour solidarité n'est pas imposable et est indexé annuellement. Selon le montant auquel le particulier aura droit, le crédit pourra être

⁴¹ Art. 1029.8.116.12 et ss. L.I.

⁴² Ministère des Finances du Québec, Communiqué de presse : Avec le crédit d'impôt pour la solidarité, le Québec intensifie son soutien aux ménages, 2 novembre 2010.

versé annuellement, trimestriellement ou mensuellement. Une seule demande de crédit pour la solidarité peut être faite par couple.⁴³

Même pour les mesures de redistribution, la solidarité reste un principe plutôt marginal en fiscalité tant canadienne que québécoise. Le concept d'équité reste le principe central derrière ce type de mesure, qui renvoie à une redistribution plus égalitaire. Le Québec utilise davantage le concept dans ses mesures de dépenses publiques même si cela se traduit peu dans l'élaboration des mesures fiscales.

B. Fiscalité et Genre

Les lois fiscales sont reconnues pour leur neutralité sur le plan du genre. C'est d'ailleurs une tangente observée dans tous les domaines du droit :

Gender neutrality continues to dominate the legal arena. Recognition of difference is deemed suspect based on the fear of reinforcing problematic and hierarchal stereotypes, thereby undermining headway in women's equality. Moreover, the normative appreciation in our legal system for sameness of treatment as a proxy for equality makes recognizing difference unpalatable. Though essentially valid, these concerns have become overwrought, and are used to justify avoiding the recognition of gender difference even when such recognition is essential to alleviating hardships that women face. Ignoring difference ignores those particular attributes of biological and gender role difference that are valuable to society, such as caretaking.⁴⁴

Il n'est donc pas surprenant que la référence au genre soit pratiquement absente des lois fiscales tant fédérale que provinciale. Plusieurs auteurs ont fait remarqué le risque de cette neutralité de genre des lois fiscales.⁴⁵

1) Mesures prenant en considération le genre

La seule disposition fiscale que nous ayons trouvé qui prend en considération la question du genre est l'Allocation canadienne pour enfants.⁴⁶ Les familles admissibles à ce programme,

⁴³ Le fonctionnement du crédit d'impôt pour solidarité est expliqué de façon exhaustive et est très bien illustré sur le site de la Chaire de fiscalité et de finances publiques de l'Université de Sherbrooke : <http://cffp.recherche.usherbrooke.ca/outils-ressources/guide-mesures-fiscales/credit-impot-solidarite/>

⁴⁴ Pamela Laufer-Ukeles, "Selective Recognition of Gender Difference in the Law: Revaluing the Caretaker Role" (2008) 31 Harv J L & Gender 1, p. 4. Voir également : Martha L. Fineman, "Challenging Law, Establishing Differences: The Future of Feminist Legal Scholarship" (1990) 42 Fla L Rev 25; Gaudreault-Desbiens, Jean-François, "Identitarisation du droit et perspectivisme épistémologique. Quelques jalons pour une saisie juridique complexe de l'identitaire" (2000) 13 Can JL & Jur 33.

⁴⁵ Dominique Masson, "Introduction" dans Dominique Masson, dir., *Femmes et politiques: l'État en mutation* (Ottawa, Les presses de l'Université d'Ottawa, 2005) 1, p. 2; Ruth Rose, "La fiscalité néolibérale a-t-elle un genre?" dans Dominique Masson, dir., *Femmes et politiques: l'État en mutation* (Ottawa, Les presses de l'Université d'Ottawa, 2005) 23, p. 24; Lisa Philipps, "Tax Law and Social Reproduction: The Gender of Fiscal Policy in an Age of Privatization" dans Brenda Cossman & Judy Fudge, dir., *Privatization, Law, and the Challenge to Feminism* (Toronto, University of Toronto Press, 2002) 41.

inclus dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale, ont droit de recevoir un montant, versé chaque mois, pour les aider à subvenir aux besoins de leurs enfants de moins de 18 ans.⁴⁷ Le montant de l'allocation est versé au parent qui assume principalement la responsabilité pour le soin et l'éducation. Si l'enfant réside avec ses deux parents, cette personne est présumée être la mère. Donc, le paiement de l'Allocation canadienne pour enfants sera normalement versé à la mère. À notre avis, il s'agit là de la seule véritable référence au genre dans les lois fiscales canadienne et québécoise.

La déduction pour frais de garde au fédéral était initialement déductible par la mère. Cette déduction vise des frais engagés pour « la garde de tout enfant admissible du contribuable, en le confiant à des services de garde d'enfants, y compris des services de gardienne d'enfants ou de garderie ou des services assurés dans un pensionnat ou dans une colonie de vacances » si les services étaient assurés dans le but de permettre au contribuable d'occuper un emploi, d'exploiter activement une entreprise, de mener des recherches ou des travaux relativement auxquels il a reçu une subvention, ou de fréquenter un établissement d'enseignement au Canada dans un programme admissible⁴⁸. Lorsque ces conditions préalables sont remplies, l'article 63 L.I.R. prévoit qu'un montant maximum au titre de frais de garde peut être déduit dans le calcul du revenu d'un contribuable. En 1984, la déduction a été modifiée pour éliminer la référence à la mère en réponse à une décision du Tribunal des droits de la personnes qui avait considéré la distinction entre les hommes et les femmes dans cette disposition législative comme étant discriminatoire.⁴⁹ Dans sa version actuelle, seul le conjoint qui a le revenu le moins élevé peut demander la déduction pour frais de garde d'enfants.⁵⁰ Statistiquement, il s'agit encore généralement des mères.

2) Neutralité dans le discours de politique fiscale au fédéral⁵¹

La neutralité de genre est également présente dans le discours de politiques fiscales et dans l'élaboration des lois fiscales.⁵²

⁴⁶ Art. 122.6 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (« L.I.R. »).

⁴⁷ <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/prestations-enfants-familles/allocation-canadienne-enfants-aperçu.html>

⁴⁸ Par. 63(1) et 63(3) « frais de garde d'enfants » L.I.R.

⁴⁹ *Bailey v. M.N.R.*, (1980) 1 C.H.R.R.D./193 [*Bailey*].

⁵⁰ Il existe des exceptions à ce principe de base, par exemple, lorsqu'un des époux ou conjoint de fait est un étudiant dans un établissement d'enseignement agréé ou dans une école secondaire, qu'un des époux ou conjoint de fait est incapable de s'occuper de ses enfants en raison d'une infirmité mentale ou physique, qu'il est détenu dans une prison ou que l'époux vit séparé du contribuable à la fin de l'année pour cause d'échec du mariage et pendant une période d'au moins 90 jours.

⁵¹ À notre connaissance, aucune analyse semblable n'a été faite du discours de politique fiscale au Québec.

⁵² Provencher, Annick, « From the Invisible Hand to the Invisible Woman: A Gender Perspective on the Tax Policy Discourse on Social Tax Expenditures » (2017) 29:1 *Canadian Journal of Women and the Law* 110-156. Renée B. Dandurand, Jane Jenson & Annie Junter, "Les politiques publiques ont-elles un genre?" (2002) 47 *Lien social et Politiques* 5 at 6.

Les années 1970 ont vu naître, tant au provincial qu’au fédéral, une multitude de mesures de redistribution dans les lois fiscales. Une analyse détaillée du discours de politique fiscale fédéral, a permis de constater que ces mesures de redistribution étaient conceptualisées comme des mesures prenant en considération la capacité contributive des contribuables et des familles. Par exemple, la déduction pour frais de garde a été mise en place pour considérer qu’une famille dont les deux parents travaillent a une capacité de contribuer à l’impôt diminuée parce qu’elle doit payer les frais de garde. Le fait de ne pas avoir considéré ces mesures comme des programmes sociaux a fortement influencé le discours de politique fiscale. Quand les femmes étaient mentionnées dans le discours, c’était pour constater un nouveau problème de structure normative des lois fiscales. D’ailleurs, il existait encore une réticence à l’entrée des femmes sur le marché du travail si la famille n’avait pas besoin de ce revenu « supplémentaire » pour subsister.⁵³

C’est dans les années 1980 et au début des années 1990 que les femmes commencent à disparaître du discours de politique fiscale au Canada. Durant cette période, l’égalité est souvent conçue comme une égalité de traitement. Le travail non rémunéré et les soins des enfants deviennent un enjeu de la sphère privée. Les femmes sont intégrées dans les discussions sur la famille ou sur les enfants à risque et elles ne sont abordées dans le discours que lorsqu’elles sont dans une situation de vulnérabilité.⁵⁴

Dans la période qui suit et jusqu’en 2006, les femmes sont pratiquement invisibles dans le discours de politique fiscale et ce, même après 2006, où les politiques fiscales encouragent de plus en plus un retour à un modèle familial à un seul revenu. Dans ce modèle familial où un parent reste à la maison pour prendre soin des enfants, elles ne sont plus considérées responsables des soins et du travail non rémunéré. Alors que statistiquement, elles sont toujours celles qui assurent ces responsabilités, lorsque les mesures favorisant la famille traditionnelle sont mentionnées dans les débats à la Chambre des Communes, les exemples suggérés sont toujours ceux d’hommes qui ont choisi de se retirer du marché du travail pour rester à la maison.⁵⁵

Nous ne pouvons passer sous silence les efforts dans les derniers budgets fédéraux d’analyser les impacts des mesures budgétaires sur les femmes. Ces efforts s’inscrivent alors que la recherche établit que même si les lois fiscales et le discours d’élaboration sont neutres, les effets des lois fiscales ne sont pas neutres. Une analyse des mesures fiscales a permis aux chercheurs Carole Vincent, Suzie St-Cerny et Luc Godbout de conclure que certaines mesures étaient financièrement plus favorables aux hommes alors que d’autres étaient plus favorables aux femmes. Ils résument ainsi leurs constats :

Les mesures fiscales plus favorables aux hommes sont celles relatives à l’accumulation de richesse et au traitement fiscal préférentiel consenti à diverses formes d’actifs, comme les dividendes, les gains en capital ou les montants épargnés dans des régimes enregistrés d’épargne-retraite, ce qui contribue à creuser les inégalités. D’autres mesures favorables aux hommes

⁵³ Provencher, *supra* note 52, pp. 132-137.

⁵⁴ Provencher, *supra* note 52, pp. 137-144.

⁵⁵ Provencher, *supra* note 52, pp. 145-155.

sont des mesures liées à la participation au marché du travail, comme les déductions pour dépenses d'emploi et le crédit pour travailleurs d'expérience.

Les mesures qui sont fortement favorables aux femmes sont celles qui visent en priorité les personnes en situation de vulnérabilité, qu'il s'agisse de vulnérabilité économique ou en raison de l'âge. D'autres mesures largement favorables aux femmes sont celles visant à dédommager les personnes pour les coûts associés à la présence d'enfants. En versant davantage d'argent aux femmes, le soutien aux enfants améliore leur autonomie financière et contribue à corriger les iniquités existantes. Par contre, cela contribue, et de manière évidente, à reproduire un modèle traditionnel de répartitions des responsabilités à l'égard des enfants, un modèle selon lequel les femmes assument une plus grande part des responsabilités, y compris la responsabilité des dépenses liées aux enfants.⁵⁶

Bien qu'écrites en termes neutres, les femmes et les hommes ne bénéficient pas des mesures fiscales de la même façon et que cela est notamment dû aux caractéristiques socioéconomiques de chacun des deux groupes.

Il est difficile de rendre compte des inégalités de genre en droit fiscal. Le contexte de neutralité dans l'élaboration des lois fiscales, qui entoure l'analyse fiscale et la rédaction fiscale, empêche la prise en considération de certaines caractéristiques pouvant être liées au genre. Cet obstacle s'est également transposé au niveau judiciaire où il a été difficile de faire reconnaître que certaines différences de traitement fiscal, souvent basées sur le revenu, peuvent avoir un effet différencié entre les hommes et les femmes.⁵⁷

II. MESURES NATIONALES ET INTERNATIONALES AYANT COMME BUT LA PROTECTION DE LA SOLIDARITÉ PAR L'ENTREMISE DE LA FISCALITÉ⁵⁸

A. Règles existantes pour contrer l'évitement fiscal et pour éviter l'érosion des assiettes d'imposition

Le système de taxation québécois, comme le système canadien, est un régime d'autodéclaration et d'autocotisation dont le succès est tributaire de l'honnêteté et de l'intégrité des contribuables. Conséquemment, les autorités fiscales doivent être capables d'exercer les larges pouvoirs de

⁵⁶ Carole Vincent, Suzie St-Cerny et Luc Godbout, « La fiscalité est-elle neutre par rapport au sexe? Une analyse différenciée selon le sexe des mesures fiscales », dans *Cahier de recherche n° 2017-06*, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, Université de Sherbrooke, 2017, 52 p. aux pp. 45-46.

⁵⁷ Voir entre autres : *Symes, supra* note 6. *Thibaudeau c. Canada*, [1995] 2 R.C.S. 627.

⁵⁸ Sauf indication contraire, la présente section réfère aux mesures législatives québécoises qui sont parfois, mais pas toujours, identiques aux mesures prévues par la législation fédérale canadienne.

vérification des déclarations et d'examen de tous les documents qui peuvent être utiles à la préparation de telles déclarations.⁵⁹

Bien que la bonne foi se présume en vertu du droit civil québécois⁶⁰, il arrive que certains contribuables tentent de diminuer indûment leur charge fiscale en s'adonnant à de l'évasion fiscale ou à de l'évitement fiscal.

1) Évasion fiscale

L'évasion fiscale, aussi appelée la fraude fiscale, est le fait d'ignorer délibérément une partie précise de la loi. Par exemple, les personnes se livrant à l'évasion fiscale peuvent ne déclarer qu'en partie des revenus imposables ou demander des dépenses non déductibles ou surévaluées afin de payer moins d'impôt. Elles peuvent aussi tenter d'éviter de payer des impôts en refusant volontairement de se conformer aux exigences légales en matière de déclaration.

L'évasion fiscale a des conséquences sur le plan criminel. En effet, les fraudeurs fiscaux peuvent être poursuivis en cour criminelle.⁶¹ Dans ce contexte, l'autorité fiscale est contrainte d'établir la responsabilité criminelle du contribuable. Plus particulièrement, l'autorité fiscale a le fardeau de prouver l'*actus reus* et la *mens rea* de l'infraction hors de tout doute raisonnable pour réussir à obtenir une condamnation. Le fardeau hors de tout doute raisonnable s'explique par le fait que l'évasion fiscale est une infraction de nature criminelle et il découle, comme dans tous les procès portant sur des infractions de nature criminelle, du principe de présomption d'innocence.

De plus, puisque le droit à la liberté du contribuable est en jeu, il a le droit de garder le silence et il peut bénéficier d'autres garanties constitutionnelles. Par conséquent, les pouvoirs de contrainte d'une vérification fiscale ne s'appliquent pas dans ce contexte.⁶²

2) Évitement fiscal par l'entremise de planifications fiscales abusives

Une planification fiscale abusive (PFA) est une opération d'évitement qui consiste à réduire le taux effectif d'imposition d'un revenu particulier à un niveau inférieur à celui voulu par la politique fiscale, et ce, sans contrevenir directement à une disposition spécifique de la loi. C'est pourquoi une PFA est souvent décrite comme une opération d'évitement fiscal respectant la lettre de la loi mais qui en abuse l'esprit.

La complexité de la fiscalité, le différentiel des taux d'imposition entre les diverses juridictions, le phénomène de la mondialisation et la commercialisation par certains promoteurs d'opérations d'évitement abusives expliquent le développement de ce type de planification fiscale.

⁵⁹ R. c. *McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627, page 648.

⁶⁰ L'article 2805 du *Code civil du Québec* édicte : « La bonne foi se présume toujours, à moins que la loi n'exige expressément de la prouver. »

⁶¹ Art. 238 et 239 L.I.R., Art. 60, 61 et 62 L.A.F.

⁶² R. c. *Jarvis*, 2002 CSC 73.

Bien qu'une PFA ne relève pas du droit criminel, la prolifération des PFA est un phénomène mondial et représente une situation préoccupante pour Revenu Québec, comme pour toutes les grandes administrations fiscales, car elle entraîne l'érosion de l'assiette fiscale et porte atteinte à l'intégrité du régime fiscal.

Généralement, les PFA impliquent plus d'une juridiction. Elles peuvent impliquer d'autres juridictions canadiennes (autres provinces) ou des juridictions d'autres pays qui peuvent être ou non des paradis fiscaux.

3) Outils pour lutter contre les PFA

Outils jurisprudentiels

Présence d'un trompe-l'œil

En droit fiscal canadien, il est reconnu qu'il faut respecter les rapports juridiques véritables établis par un contribuable à moins d'être en présence d'un trompe-l'œil ou d'une disposition expresse contraire de la loi.⁶³

La qualification d'une opération comme étant un trompe-l'œil peut justifier une nouvelle qualification des rapports juridiques établis par un contribuable. Un trompe-l'œil peut se définir comme étant « une opération assortie d'un élément de tromperie de manière à créer une illusion destinée à cacher au percepteur le contribuable ou la nature réelle de l'opération, ou un faux-semblant par lequel le contribuable crée une apparence différente de la réalité qu'elle sert à masquer ». ⁶⁴ Pour déterminer si une opération est illusoire ou réelle, il faut notamment tenir compte des documents écrits et de la conduite des parties.⁶⁵

Les tribunaux ont déjà statué qu'une opération sans objet commercial véritable autre que l'obtention d'un avantage fiscal ou conclue entre des parties liées ne constitue pas en soi un trompe-l'œil.⁶⁶ Pour que la théorie du trompe-l'œil s'applique, il doit nécessairement y avoir tromperie de la part du contribuable.

Résidence et validité d'une fiducie – une évolution de la jurisprudence favorable aux autorités fiscales

Les fiducies sont utilisées à différentes fins, selon le but recherché par le contribuable. Un de ces usages est de délocaliser la résidence de la fiducie par rapport à celle de ses bénéficiaires, afin que la fiducie profite d'un environnement fiscal plus avantageux. Or, au cours des dernières

⁶³ *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622, au par. 39.

⁶⁴ *Stuart Investments Ltd. v. R.*, [1984] 1 R.C.S. 536 au par. 18; *Faraggi c. R.*, 2008 FCA 398 au par. 59; *La Senza Inc. v. Québec (Deputy Minister of Revenue)* 2007 QCCA 1335, au par. 24; *Continental Bank of Canada v. R.*, [1998] 2 S.C.R. 298, au par. 20.

⁶⁵ *Antle v. R.*, 2010 CAF 280, au par. 11.

⁶⁶ *McEwen Brothers Ltd. c. Canada*, [1999] 4 C.F. 225 (Cour fédérale du Canada—Cour d'appel) au par. 26; *Stuart Investments Ltd. v. R.*, [1984] 1 R.C.S. 536 au par. 53.

années, la Cour suprême du Canada⁶⁷ ainsi que les tribunaux provinciaux⁶⁸ ont entériné l'utilisation du test de gestion centrale et de contrôle pour déterminer la résidence d'une fiducie pour les fins fiscales. Cette évolution jurisprudentielle, favorable aux autorités fiscales, consacre que le lieu de résidence d'une fiducie sera généralement considérée correspondre au lieu de résidence de la personne qui exerce la gestion centrale et le contrôle de la fiducie.

Par ailleurs, la Cour d'appel fédérale a nié la validité d'une fiducie étrangère créée dans le but de mettre des gains en capital à l'abri de l'impôt sur le revenu canadien.⁶⁹ Pour la Cour, la fiducie n'était pas valablement constituée puisque que l'intention des parties était de tromper l'Agence du revenu du Canada en lui faisant croire que le fiduciaire disposait d'un pouvoir discrétionnaire et avait le contrôle du bien de la fiducie, ce qui n'était pas le cas. Par conséquent, la fiducie en cause était un trompe-l'œil.

Grâce à ces décisions, Revenu Québec dispose donc d'arguments additionnels pour remettre en question la validité des structures de fiducie internationale et nationale existantes et pour attaquer les planifications impliquant des fiducies qui se déclarent résidente d'un paradis fiscal mais dont le contrôle effectif est exercé par une personne résidente au Québec.

Outils législatifs

*Règles concernant les sociétés étrangères affiliées*⁷⁰

Les règles concernant les sociétés étrangères affiliées prévoient que les « revenus étrangers accumulés tirés de biens » (REATB) gagnés par une société étrangère affiliée contrôlée par un contribuable canadien, doivent être inclus dans les revenus de ce contribuable, pour une année d'imposition donnée, et ce, peu importe qu'un montant soit distribué ou non à l'actionnaire par cette société étrangère affiliée.

De façon sommaire, les REATB incluent habituellement les revenus de biens (loyers, redevances, intérêts, ainsi que les dividendes de sociétés non étrangères affiliées) ainsi que les revenus de certaines activités commerciales qui ont un lien au Canada ou qui ne comptent pas un nombre minimum d'employés. En général, les REATB n'incluent pas les revenus tirés d'une entreprise exploitée activement par une société étrangère affiliée.

L'objectif de cette règle est d'empêcher les contribuables québécois d'éviter l'impôt québécois et canadien en transférant leurs placements dans une société de portefeuille à l'étranger.

*Règles de capitalisation restreinte*⁷¹

Les règles de capitalisation restreinte ont pour but d'empêcher les non-résidents du Canada qui détiennent une part importante (25 %) des actions d'une société résidant au Canada de retirer les

⁶⁷ *Fundy Settlement c. Canada*, 2012 CSC 14.

⁶⁸ *Boettger c. Agence du revenu du Québec*, 2017 QCCA 1670 (CanLII).

⁶⁹ *Antle v. R.*, 2010 CAF 280.

⁷⁰ Art. 91 L.I.R. et Par. 95(1) L.I.R.; Art. 579 à 584.2 L.I.

⁷¹ Par. 18(4) à 18(8) L.I.R.; Art. 169 à 174.2 L.I.

bénéfices provenant de cette société hors du Canada sous forme d'intérêts plutôt que sous forme de dividendes payés sur les actions de cette société. Plus particulièrement, la LI limite la déduction des intérêts payés par la société à des personnes désignées ne résidant pas au Canada lorsque le ratio des dettes impayées de la société envers ces personnes excède 1.5 fois le montant des capitaux propres de cette société.

Les règles de capitalisation restreinte visent également les sociétés de personnes dont une société ou une fiducie résidente du Canada est l'associée. Ainsi, une telle société associée doit inclure sa part de la dette de la société de personnes dans le calcul de sa propre dette aux fins de déterminer si elle excède le ratio d'endettement autorisé. Le cas échéant, le montant égal aux frais d'intérêts sur la part de la dette imputée de la société de personnes qui excède le ratio d'endettement autorisé de la société associée est ajouté au revenu de cette dernière.

Enfin, ces règles s'appliquent également aux fiducies résidentes du Canada et aux sociétés et fiducies non résidentes qui ont des activités au Canada.

*Règle générale anti-évitement*⁷²

Essentiellement, la règle générale anti-évitement (RGAÉ) vise à prévenir la dégradation de l'assiette fiscale et à décourager les opérations d'évitement fiscal abusives, sans pour autant gêner les opérations commerciales légitimes. Ainsi, les opérations qui sont conformes à l'objet et à l'esprit des dispositions de la législation et de la réglementation fiscales dans leur ensemble ne sont pas touchées par cette règle.

De façon générale, la RGAÉ est une règle de dernier ressort qui permet de supprimer un avantage fiscal qui résulte d'une opération d'évitement. Sommairement, trois conditions sont nécessaires pour que cette règle s'applique :

- il doit exister un avantage fiscal découlant d'une opération;
- l'opération doit en être une d'évitement, soit une opération qui ne peut raisonnablement être considérée comme étant principalement effectuée pour des objets véritables autres que l'obtention de l'avantage fiscal;
- il doit y avoir un mauvais emploi des dispositions fiscales ou un abus de celles-ci dans leur ensemble.

La RGAÉ est une disposition générique qui permet de déterminer les attributs fiscaux d'une personne, par exemple le montant de son revenu ou de son impôt, de manière à supprimer l'avantage fiscal, d'une façon qui soit raisonnable dans les circonstances. La RGAÉ s'applique en dernier ressort, lorsque toutes les autres dispositions de la loi, y compris les mesures anti-évitement particulières, ne peuvent s'appliquer.

Développements récents au Québec en matière de lutte contre les PFA

En février 2015, la Commission des finances publiques (CFP) s'est donné un mandat d'initiative pour se pencher sur le phénomène du recours aux paradis fiscaux. La CFP constitue une des onze

⁷²

Art. 245 L.I.R.; Art. 1079.9 à 1079.16 L.I.

commissions permanentes responsables de l'étude approfondie en travaux parlementaires à l'Assemblée nationale du Québec.

En avril 2017, la CFP a rendu son rapport contenant 38 recommandations à mettre en œuvre par le gouvernement du Québec.

En novembre 2017, il y a eu dépôt du Plan d'action pour assurer l'équité fiscale (« Plan d'action ») par le gouvernement du Québec qui prévoit 14 mesures visant à :

- récupérer les montants dus au titre de l'impôt sur le revenu des sociétés;
- percevoir les taxes sur la valeur ajoutée⁷³ dans le contexte de l'économie numérique;
- récupérer les montants dus au titre de l'impôt sur le revenu des particuliers;
- renforcer la transparence fiscale et corporative;
- bloquer l'accès aux contrats gouvernementaux des entreprises et des particuliers participant à des stratégies d'évitement fiscal abusif, y compris l'évitement fiscal abusif ayant recours à des paradis fiscaux.⁷⁴

Depuis novembre 2017, plusieurs mesures portant sur le suivi du Plan d'action ont été annoncées par le ministère des Finances du Québec.

B. Participation du Canada à l'Instrument multilatéral

1) Mise en contexte

On entend par BEPS (érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices) les mécanismes de planification fiscale auxquels ont recours des entreprises multinationales et qui exploitent l'interaction entre les règles fiscales nationales et internationales pour réduire leurs impôts. En vertu de ces arrangements, les bénéfices imposables d'une entreprise sont transférés de la juridiction où l'activité économique a eu lieu vers une juridiction où le taux d'imposition est bas, voire nul.

Les 15 mesures issues du projet BEPS de l'Organisation de coopération et de développement économique (le Plan d'action de l'OCDE et du G20) visent à améliorer l'intégrité des règles fiscales internationales afin de veiller à ce que les entreprises paient des impôts sur leurs bénéfices en fonction du lieu où leurs activités économiques générant ces bénéfices ont lieu et où la valeur est créée. Elles visent également à réduire les possibilités pour les multinationales d'exploiter les différences entre les régimes fiscaux des pays, ainsi qu'à moderniser le système fiscal international. Parmi ces mesures, on retrouve l'instauration de l'Instrument multilatéral.⁷⁵

⁷³ La taxe de vente du Québec imposée en vertu de la *Loi sur la taxe de vente du Québec*. De plus, dans les limites territoriales du Québec, Revenu Québec est chargée d'administrer et de percevoir la taxe sur la valeur ajoutée fédérale, intitulée taxe sur les produits et services imposée en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*.

⁷⁴ Ce point est abordé à la section D de la présente.

⁷⁵ Action 15 Plan d'action de l'OCDE et du G20.

2) Instrument multilatéral

La *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*⁷⁶ (Instrument multilatéral ou IM) est une convention multilatérale qui modifie les conventions fiscales bilatérales entre les juridictions participantes afin de mettre en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales élaborées dans le cadre du projet BEPS.

L'IM contient une liste de modifications liées aux conventions portant sur certaines questions relatives au BEPS. Bien que la plupart des modifications soient facultatives, tous les participants doivent s'entendre sur certaines normes minimales visant à prévenir l'utilisation abusive des conventions fiscales et à améliorer le processus de règlement des différends.

Depuis la parution du texte de l'Instrument multilatéral le 24 novembre 2016, plus de 80 juridictions y ont adhéré et l'IM couvre aujourd'hui plus de 1 400 conventions fiscales bilatérales.⁷⁷

Le Canada a signé l'IM le 7 juin 2017. Le 28 mai 2018, le gouvernement canadien a présenté un Avis de motion de voies et moyens en vue du dépôt d'une loi permettant la mise en œuvre l'IM en droit interne canadien.⁷⁸ Le 20 juin 2018, le Projet de loi C-82⁷⁹, intitulé *Loi sur l'instrument multilatéral relatif aux conventions fiscales*, fut déposé. Ce projet de loi a fait l'objet d'un rapport sans amendement à la Chambre des communes le 1^{er} mars 2019. La prochaine étape sera son approbation par le Parlement puis par le Sénat. Si ce projet de loi reçoit la sanction royale, le Canada déposera un avis de ratification auprès du dépositaire de l'IM.⁸⁰

La liste des Conventions fiscales couvertes déposée par le Canada comprend 75 de ses 93 conventions fiscales.⁸¹

L'IM entrera en vigueur pour le Canada le premier jour du mois suivant d'au moins trois mois civils la ratification. L'IM ne modifiera une convention fiscale donnée qu'après son entrée en vigueur pour les deux partenaires de la convention. À partir de ce moment, l'IM prendra effet, aux fins : (a) des impôts prélevés à la source, dès le premier jour de l'année civile suivante; et (b)

⁷⁶ OCDE, *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, Éditions OCDE, 24 novembre 2016 (« Convention multilatérale »).

⁷⁷ Il convient toutefois de noter que les États-Unis n'ont pas signé l'IM.

⁷⁸ Ministère des Finances du Canada. « Avis de motion de voies et moyens en vue du dépôt d'une loi mettant en œuvre une convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices » (mai 2018)

⁷⁹ Parlement du Canada. *Projet de loi C-82*, Projet de loi ayant fait l'objet d'un rapport sans amendement à la Chambre des communes le 1^{er} mars 2019.

⁸⁰ Tables rondes de l'Agence du revenu du Canada (« ARC »), conférence, 2017-0724151C6 – Table ronde à la conférence de la FCF 2017 — Q8 : Critère de l'objet principal.

⁸¹ Les conventions fiscales qui ne figurent pas sur cette liste comprennent, outre celle des États-Unis, les conventions fiscales conclues par le Canada avec la Suisse et avec l'Allemagne, probablement en raison des négociations bilatérales actuellement en cours relativement à celle-ci.

de tous les autres impôts, dans les années d'imposition débutant six mois après l'entrée en vigueur de l'IM.⁸²

Lorsque le Canada a signé l'IM en 2017, il s'est engagé à n'appliquer que les normes minimales (qui traitent de l'utilisation abusive des conventions et de l'amélioration du règlement des différends) et l'arbitrage obligatoire et contraignant en ce qui a trait aux différends relatifs aux conventions. Le Canada a pris les engagements suivants à l'égard de l'utilisation abusive des conventions :

- a) L'ajout d'un préambule à ses conventions fiscales visées, qui stipule essentiellement que la convention vise à éliminer la double imposition sans pour autant créer des possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion fiscale ou l'évitement fiscal.
- b) L'ajout d'un critère des objets principaux (COP), qui refusera un avantage conféré par la convention s'il est raisonnable de conclure que l'un des objets principaux d'un arrangement ou d'une opération était d'obtenir l'avantage, sauf si l'octroi de cet avantage était conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la convention fiscale en question. Le Canada a déclaré qu'il adopterait le COP à titre de mesure provisoire et qu'il tenterait de négocier des règles détaillées de limitation des avantages avec ses partenaires, que ce soit en plus ou à la place du COP.

En mai 2018, le Canada a annoncé qu'il adoptera également les mesures facultatives suivantes lorsqu'il ratifiera l'IM⁸³ :

- a) **Critère des 365 jours pour les dividendes** : La majorité des conventions fiscales canadiennes limitent le taux de retenue d'impôt sur les dividendes versés par un résident d'un pays signataire d'une convention, si le bénéficiaire effectif des dividendes est une société résidant dans l'autre pays signataire de la convention et a un certain niveau de participation détenu dans la société qui verse les dividendes. La modification liée à l'IM limitera cet avantage de la convention aux situations où les conditions de détention pertinentes sont remplies tout au long de la période de 365 jours précédant le versement des dividendes⁸⁴.
- b) **Critère des 365 jours pour les gains en capital** : La majorité des conventions fiscales canadiennes prévoient une exemption pour les gains en capital réalisés par un résident d'un pays signataire d'une convention lors de la disposition d'actions (ou d'autres participations) d'une entité résidant dans l'autre pays signataire, sauf si la valeur des participations provient principalement de biens immobiliers situés dans l'autre pays

⁸² OCDE. « Note explicative portant sur la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition », para. 322 à 327.

⁸³ Ministère des Finances du Canada. « Document d'information : Prochaine étape de la lutte contre l'évitement international abusif » (28 mai 2018). Le Canada a également fait remarquer qu'il pourrait adopter des mesures supplémentaires après la ratification.

⁸⁴ Les changements de propriétés découlant d'une restructuration ou réorganisation corporative ne seraient pas pris en compte pour les fins du calcul de cette période continue de détention.

signataire de la convention. En bref, l'IM viendrait refuser le bénéfice d'une convention fiscale si ce test est rencontré, et ce, à n'importe quel moment pendant ladite période de 365 jours précédant la disposition

- c) **Règle de la double résidence** : Cette modification s'appliquera aux personnes (autres que les particuliers) qui seraient autrement résidentes des deux pays signataires de la convention. Les partenaires de la convention détermineront la résidence d'une telle entité d'un commun accord. S'il n'y a pas d'accord, l'entité n'aura pas droit aux avantages de la convention (sauf si les partenaires de la convention en conviennent mutuellement). Ces règles sont semblables à celles qui existent déjà dans de nombreuses conventions fiscales canadiennes.
- d) **Élimination de la double imposition** : Les conventions fiscales contiennent généralement des règles visant à éviter la double imposition. Dans certains cas, ces règles stipulent qu'un pays signataire d'une convention donnée doit prévoir une exemption d'impôt pour le revenu gagné par ses résidents qui est également assujéti à l'impôt dans l'autre pays signataire (en revanche, le Canada accorde généralement un allègement au moyen d'un crédit pour impôt étranger). Le Canada adoptera des dispositions de l'IM qui permettront à ses partenaires des conventions de changer de méthode d'allègement de la double imposition, en passant d'un régime d'exemptions à un régime de crédits d'impôt étrangers.

C. Bonne gouvernance sociétairé et le droit fiscal

Lorsqu'une société est constituée pour exploiter une entreprise, il faut présumer, selon le principe de la personnalité distincte des sociétés établi par la Chambre des Lords dans l'arrêt *Salomon v. Salomon & Co.*, que l'entreprise est celle de la société et non celle de ses actionnaires⁸⁵.

1) Levée du voile corporatif

La levée du voile corporatif par les tribunaux consiste à mettre de côté le principe de la personnalité distincte des sociétés établi par l'arrêt *Salomon* et à ignorer la distinction entre la société et son actionnaire⁸⁶. Or, comme la Cour suprême du Canada l'a exposé dans l'arrêt *Kosmopoulos v. Constitution Insurance Co.*⁸⁷, ce voile n'est levé, et le principe de la personnalité distincte des sociétés n'est conséquemment écarté, que dans des circonstances limitées :

⁸⁵ *Salomon v. Salomon & Co. Ltd.*, [1897] A.C. 22.

⁸⁶ Arthur B.C. Drache, « Lifting the Corporate Veil Legislative and Judicial Incursions for Income Tax Purpose, » Report of Proceedings of the Twenty-Ninth Tax Conference, 1977 Conference Report (Toronto: Canadian Tax Foundation, 1978), 673-682. Voir également l'article classique du P^f Durnford sur le sujet : John W. Durnford, « The Corporate Veil in Tax Law, » [1979], vol. 27, no. 3, Canadian Tax Journal, 282-326.

⁸⁷ [1987] 1 S.C.R. 2. Cet arrêt concernait un litige relativement à une réclamation d'assurance.

« 12. .. Aucune règle uniforme n'a été appliquée à la question de savoir dans quelles circonstances un tribunal peut déroger à ce principe en « faisant abstraction de la personnalité morale » et en considérant la société comme un simple « mandataire » ou « instrument » de son actionnaire majoritaire ou de sa société mère. En mettant les choses au mieux, tout ce qu'on peut dire est que le principe des « entités distinctes » n'est pas appliqué lorsqu'il entraînerait un résultat [TRADUCTION] « trop nettement en conflit avec la justice, la commodité ou les intérêts du fisc ».

Il convient également de souligner que les tribunaux ne lèvent le voile corporatif qu'en présence de faits clairs démontrant l'existence d'une relation mandant-mandataire en droit civil ou d'*agency* en common law entre l'actionnaire et sa société.⁸⁸

Nonobstant la personnalité morale distincte de la société, le législateur a prévu de lever le voile corporatif pour permettre que l'administrateur, le dirigeant, ou mandataire qui prescrit, autorise, consent, acquiesce ou participe à l'accomplissement de l'infraction, soit poursuivi au même titre que la personne morale délinquante et qu'il soit passible des mêmes peines.⁸⁹

2) Dissolution

Par ailleurs, la loi québécoise prévoit un mécanisme de survie de la dette fiscale d'une société suite à la dissolution de cette dernière. En effet, la *Loi sur les sociétés par actions* prévoit trois mécanismes de dissolution, soit celle qui est faite par les actionnaires, par les administrateurs ou par l'actionnaire unique.

Lorsque les actionnaires d'une société prennent la décision de dissoudre celle-ci, ils demeurent tenus des dettes de la société, incluant les dettes fiscales, jusqu'à concurrence de la valeur qu'ils ont reçue lors du partage des avoirs de la société ou des sommes impayées sur leurs actions au moment de la dissolution. La dissolution par l'actionnaire unique prévoit, quant à elle, que ce dernier devient, au moment de la dissolution, responsable des droits et obligations de la société (incluant les obligations fiscales), et il devient aussi partie à toute procédure judiciaire à la place de la société.⁹⁰

D. Pénalités liées à l'utilisation des PFA

1) Mécanisme de divulgation obligatoire

Dans le cadre de sa lutte contre les PFA, Revenu Québec a mis en place le mécanisme de divulgation obligatoire.

⁸⁸ En droit civil comme en common law, le contrat de mandat ou d'*agency* est celui par lequel un tiers est autorisé à poser, au nom d'une personne donnée, un acte juridique.

⁸⁹ L'article 68 de la *Loi sur l'administration fiscale au Québec*; l'article 242 de la Loi de l'impôt sur le revenu au niveau fédéral. Ces dispositions ne créent pas une infraction distincte, mais énoncent plutôt des modes de participation à l'infraction.

⁹⁰ Par ailleurs, la dissolution par les administrateurs, elle, ne peut avoir lieu que dans les rares cas où la société n'a ni obligation, ni bien, ni actionnaire.

Selon cette règle, un contribuable ou une société de personnes dont un contribuable est membre qui réalise dans une année d'imposition une opération relativement à laquelle la rémunération du conseiller est conditionnelle à la survenance de certains événements (dont l'obtention d'un avantage fiscal) ou à l'égard de laquelle le conseiller exige la confidentialité de la part du contribuable, doit divulguer cette opération à Revenu Québec, s'il en résulte pour le contribuable un avantage fiscal de 25 000 \$ ou plus, ou une incidence sur son revenu de 100 000 \$ ou plus.

Le défaut de déclarer une opération visée entraîne les conséquences suivantes :

- l'imposition d'une pénalité de 10 000 \$ sur laquelle s'ajoute 1 000 \$ par jour d'omission, et ce, jusqu'à concurrence de 100 000 \$;
- la suspension du délai de prescription à l'égard des conséquences fiscales découlant de la transaction jusqu'à la date de divulgation de cette opération;
- lorsque la RGAÉ s'applique à une opération d'évitement relativement à un contribuable et que cette opération ne fait pas l'objet d'une divulgation obligatoire, la loi prévoit que ce contribuable encourt une pénalité égale à 50 % du montant de l'avantage fiscal supprimé par suite de l'application de la RGAÉ.
- De plus, lorsqu'une pénalité est imposée de la façon décrite précédemment, la loi prévoit que le promoteur de cette opération d'évitement encourt une pénalité égale à 100 % de ses honoraires relativement à cette opération.
- lorsque la RGAÉ s'applique, un prolongement de trois ans de la période de nouvelle cotisation.

2) Interdiction d'accès aux contrats publics à toute personne ayant fait l'objet d'une cotisation fiscale fondée sur la RGAÉ

Le Québec élargit à l'évitement fiscal abusif, y compris l'évitement fiscal abusif ayant recours aux paradis fiscaux, l'interdiction de contracter des contrats publics prononcée par l'Autorité des marchés financiers.⁹¹

Ainsi, de façon sommaire, un contribuable visé (ou une société de personnes dont l'un des membres) ayant effectué une opération ou une série d'opérations faisant l'objet d'une cotisation finale fondée sur la RGAÉ, ne pourra obtenir de l'Autorité des marchés financiers l'autorisation de contracter pour des contrats publics et sera inscrit au registre des entreprises non admissibles aux contrats publics.

Il en sera de même pour le promoteur de l'opération ou de la série d'opérations ayant mené à l'émission d'une telle cotisation en raison de laquelle une pénalité lui aura été imposée.

L'objectif de cette mesure est de disqualifier certaines entreprises et ce, pour assurer la confiance du public dans l'octroi et la bonne administration des marchés publics, notamment en attestant l'intégrité des concurrents. En effet, une cotisation finale fondée sur la RGAÉ affecte la probité et l'intégrité du contribuable et du promoteur, davantage encore en cas d'application de la pénalité

⁹¹ Les entreprises ou les particuliers ayant pratiqué l'évasion fiscale sont déjà interdits de contrats avec l'État québécois.

RGAÉ au contribuable ou au promoteur, au point qu'il soit justifié de les empêcher d'obtenir des contrats publics.⁹²

E. Régimes collaboratifs entre les contribuables et les autorités fiscales

1) Au Canada

Depuis 2013, le Programme de dénonciateurs de l'inobservation fiscale à l'étranger (PDIFE) récompense financièrement les particuliers qui fournissent des renseignements relativement à certains types de cas importants d'inobservation fiscale internationale.

Pour être admissibles au PDIFE, les particuliers devront fournir à l'Agence du revenu du Canada (ARC) des détails précis et crédibles sur des cas d'inobservation fiscale internationale de grande ampleur qui feront en sorte que des impôts supplémentaires seront établis et perçus. Lorsque les exigences du programme auront été respectées, l'ARC pourra établir un contrat avec le particulier, lequel pourrait mener à une récompense si la cotisation d'impôt fédéral supplémentaire, excluant les intérêts et pénalités, est supérieure à 100 000 \$.⁹³

En principe, tout particulier, peu importe où il se trouve dans le monde, est admissible au programme en tant que dénonciateur, sous réserve de certaines restrictions. Par contre, les particuliers ayant été reconnus coupables d'évasion fiscale concernant les renseignements fournis, ou d'une infraction mentionnée à l'article 750 du Code criminel (par exemple, fraude contre), ne sont pas admissibles au programme et ne pourront conclure un contrat. De plus, les employés de l'ARC, ainsi que les employés, fonctionnaires, représentants ou sous-traitants fédéraux, provinciaux ou municipaux, actuels ou anciens, ayant obtenu les renseignements sur l'évasion fiscale et l'évitement fiscal abusif internationaux dans le cadre de leurs fonctions ne sont pas admissibles au programme.

2) Au Québec

À compter du 10 novembre 2017, un programme de rémunération des dénonciateurs en matière fiscale est mis en place par le gouvernement québécois.

Ce programme cible le champ relatif aux opérations qui constituent un trompe-l'œil et aux opérations conduisant à l'application de la RGAÉ. Il vise à rétribuer les particuliers qui fourniront des renseignements liés à certaines opérations donnant lieu au recouvrement d'un montant d'au moins 100 000 \$ de droits en application d'une loi fiscale québécoise.⁹⁴

⁹² Des modifications législatives, nécessaires pour mettre en place cette mesure, n'ont pas encore été effectuées.

⁹³ Le processus de paiement débutera une fois que le montant de 100 000 \$ en impôt fédéral aura été perçu et que tous les droits de recours associés aux cotisations auront expiré.

⁹⁴ Certaines informations seront considérées comme des informations exclues. Ce sont, par exemple, des informations relatives à une opération ou série d'opérations ayant déjà fait l'objet d'une divulgation

Le dénonciateur doit être une personne physique et ne doit pas être une personne physique exclue. Une personne physique exclue sera, notamment, une personne ayant bénéficié, directement ou indirectement, d'une ou plusieurs opérations faisant l'objet de la dénonciation, ou encore une personne ayant proposé la réalisation ou la planification d'une opération faisant l'objet de la dénonciation ou ayant été rémunérée pour le faire. Il en sera de même des employés et anciens employés de Revenu Québec, de l'Agence du revenu du Canada ou d'une autre autorité fiscale ayant obtenu, dans le cadre de leurs fonctions auprès de ces organismes, des informations visées par le programme.

La rémunération d'un dénonciateur pourrait atteindre 15 % des droits, sans égard aux pénalités et intérêts, qui seront récupérés par Revenu Québec en application d'une loi fiscale québécoise à la suite de la dénonciation; la rémunération est versée après l'expiration de tous les délais d'opposition et d'appel.

La rétribution versée à un contribuable, aux termes d'un contrat conclu avec Revenu Québec dans le cadre du programme, devra être incluse dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition dans laquelle elle aura été reçue.⁹⁵

Une retenue d'impôt à la source devra être effectuée à l'égard de la rétribution versée à un particulier aux termes d'un contrat conclu dans le cadre du nouveau programme.⁹⁶

III. LA SOLIDARITÉ DANS LE PAIEMENT DE L'IMPÔT COMME MESURE POUR EN ASSURER LE RECOUVREMENT

Comme l'unité d'imposition au Canada est l'individu, normalement il sera seul responsable du paiement de son impôt, que ce soit au fédéral ou dans la province de Québec. En revanche, dans certaines situations précises, un contribuable pourrait être solidairement responsable du paiement de la dette fiscale d'un autre contribuable.

C'est le cas de la solidarité prévue au par. 160(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁹⁷ qui s'applique lorsqu'un contribuable, qui a une dette fiscale, transfère sans contrepartie suffisante un

volontaire, à Revenu Québec ou à l'ARC; il en est de même des informations relatives à une activité d'inobservance fiscale internationale visée par le PDIFE.

⁹⁵ Le contribuable pourra déduire, dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition, un montant payé dans l'année en remboursement de la rétribution qu'il aura ainsi incluse dans le calcul de son revenu pour l'année ou une année d'imposition antérieure.

⁹⁶ Le montant de retenue à la source sera égal à 20 % du montant de la rétribution ainsi versée.

⁹⁷ La loi québécoise a un équivalent s'appliquant autant à la *Loi sur les impôts*, RLRQ, c. I-3, qu'à la *Loi sur la taxe de vente du Québec*, RLRQ c T-0.1 (art. 14.4 de la *Loi sur l'administration fiscale*, RLRQ, c. A-6.002 (« L.A.F. »)). Les lois imposant des taxes à la consommation au fédéral et dans la province de Québec ont aussi des équivalents : *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, c. E-15, art. 325 (« L.T.A. »).

bien à une autre personne, qui est soit son conjoint, soit une personne de moins de 18 ans ou une personne avec laquelle il a un lien de dépendance. Cette forme de solidarité est certainement la plus commune pour les deux ordres de gouvernement. La personne ayant reçu le bien deviendra solidairement responsable du paiement de la dette fiscale jusqu'à concurrence de l'avantage qu'elle a reçu. Les quatre conditions pour l'application du paragraphe 160(1) de la L.I.R. sont :

- (1) Il doit y avoir eu transfert de biens par une personne (auteur du transfert)
- (2) Ce transfert doit avoir été fait au bénéfice de l'une (bénéficiaire) des trois personnes suivantes :
 - a. Le conjoint de l'auteur du transfert ou une personne devenue depuis son conjoint
 - b. Une personne qui était âgée de moins de 18 ans
 - c. Une personne avec laquelle l'auteur du transfert avait un lien de dépendance.
- (3) Pour qu'il y ait un montant payable par le bénéficiaire du transfert, ce dernier ne doit pas avoir donné de contrepartie à l'auteur du transfert (ou doit lui avoir donné une contrepartie insuffisante). Il s'agit de la contrepartie convenue au moment du transfert.
- (4) L'auteur du transfert avait une dette fiscale au cours de ou pour l'année du transfert ou pour toute année antérieure. Il n'est pas nécessaire que la dette soit cotisée au moment du transfert.

L'établissement d'une cotisation conformément à cette procédure n'est assujéti à aucun délai de prescription au fédéral.⁹⁸ Au Québec, il est assujéti à un délai de quatre ans après la connaissance du transfert. Toutefois, une cotisation peut être établie en tout temps si le cessionnaire a fait une fausse représentation des faits par omission volontaire ou a commis une fraude ou s'il a transmis au ministre une renonciation au moyen du formulaire prescrit.⁹⁹

Cette disposition est une mesure de recouvrement visant à éviter qu'un contribuable endetté envers le fisc ne transfère ses biens à des personnes liées et ne puisse ensuite s'acquitter de sa dette fiscale.¹⁰⁰ L'intention de se soustraire à ses obligations fiscales n'est pas nécessaire à l'application de cet article.¹⁰¹

Toutes les cotisations établies par les autorités fiscales peuvent faire l'objet d'un premier appel administratif (direction des oppositions) à l'Agence du Revenu du Canada ou à l'Agence du Revenu du Québec selon la juridiction concernée. Il est ensuite possible d'en appeler de cette décision à la Cour canadienne de l'impôt (au fédéral) ou à la Cour du Québec (appel d'une cotisation de la province de Québec). Le contribuable pourra invoquer que le transfert n'a pas eu lieu, contester la dette fiscale de l'auteur du transfert, ou contester la juste valeur marchande du bien qu'il a reçu.

⁹⁸ Par. 160(2) L.I.R.

⁹⁹ Art. 14.5 L.A.F.

¹⁰⁰ *Medland c. Canada*, 98 D.T.C. 6358 (C.A.F.)

¹⁰¹ *Livingston c. Canada*, 2008 CAF 89

Il existe d'autres dispositions très précises où des contribuables pourraient être tenus solidairement responsable du paiement de l'impôt. Par exemple, le représentant légal peut être tenu solidairement au paiement de l'impôt lors de la répartition des biens dans les cas de liquidation d'une succession ou d'une société.¹⁰² Les administrateurs d'une société peuvent également être solidairement responsable du paiement des retenues à la source aux autorités fiscales, des remises des taxes de vente et du paiement des impôts à la dissolution d'une société.¹⁰³

Les autres dispositions étant d'application très restreinte, nous n'en dresserons pas ici la liste.

¹⁰² Art. 159 L.I.R. Art. 14 L.A.F.

¹⁰³ art. 159 et 227.1 L.I.R; art. 24.0.1. L.A.F.; art. 323 L.T.A.