

---

# Un second regard sur l'abus des conventions fiscales

Nathalie Goyette\*

---

## PRÉCIS

En cette ère de mondialisation où les opérations et les échanges internationaux ne cessent de croître, le rôle des conventions fiscales semble plus important que jamais auparavant. Dans ce contexte, la question de savoir si les règles internes anti-abus peuvent s'appliquer aux cas d'abus de conventions fiscales est des plus pertinentes. Le présent article examine ce problème d'un point de vue canadien. Dans un premier temps, l'article examine s'il existe une règle générale anti-abus de convention reconnue en droit canadien. Dans un deuxième temps, la discussion est orientée vers la règle générale anti-évitement contenue à l'article 245 de la Loi de l'impôt sur le revenu. L'article aborde le problème du libellé de la règle générale anti-évitement, à savoir, ce libellé couvre-t-il l'abus des conventions fiscales canadiennes ? Une partie substantielle de l'article est ensuite consacrée à la question de la compatibilité entre la règle générale anti-évitement et les conventions fiscales. Pour résoudre ce problème de compatibilité, deux approches — « nature véritable » et « interprétative » — sont examinées. De cet examen émerge une troisième approche, l'interprétation concordante, laquelle est recommandée comme étant la meilleure méthode pour résoudre la question de compatibilité entre la règle générale anti-évitement et les conventions fiscales canadiennes.

**MOTS-CLÉS :** ABUS ■ ÉVITEMENT ■ RGAÉ ■ CONVENTIONS FISCALES ■ FISCALITÉ INTERNATIONALE

---

## SOMMAIRE

|                                       |     |
|---------------------------------------|-----|
| Introduction                          | 720 |
| Règle générale anti-abus              | 720 |
| Préambule des conventions             | 721 |
| Article 26 de la convention de Vienne | 723 |

---

\* L'auteure est avocate au sein du ministère de la Justice du Canada et, à ce titre, représente le ministre du Revenu national devant les tribunaux. Les points de vue exprimés dans cet article sont ceux de l'auteure et ne représentent en aucune façon la position de l'Agence des douanes et du revenu du Canada ou du ministère de la Justice. L'auteure tient à remercier M<sup>e</sup> David Spiro et M<sup>e</sup> Brian Arnold pour leurs judicieux commentaires ainsi que leur révision du texte. Également, l'auteure remercie MM. Thomas Schäfer et Marc Lampe pour leur précieuse collaboration dans la rédaction de la partie de ce texte qui porte sur le droit allemand. Enfin, des remerciements tout spéciaux sont adressés à M<sup>e</sup> Susan Shaughnessy et M<sup>e</sup> Daniel Verdon.

|  |     |
|--|-----|
| Principe international                         | 725 |
| L'arrêt Crown Forest                           | 728 |
| Règle générale anti-évitement                  | 731 |
| Libellé  | 731 |
| Compatibilité entre la RGAÉ et les conventions | 734 |
| Approche de la nature véritable                | 736 |
| Approche interprétative                        | 739 |
| Concordance, symétrie ou réciprocité           | 754 |
| Conclusion                                     | 763 |

## INTRODUCTION

En 1999, l'Association canadienne d'études fiscales publiait l'essai de maîtrise de l'auteure intitulé *Contrer l'abus des conventions fiscales : Point de vue canadien sur une question internationale*<sup>1</sup> (ci-après « l'essai »). Dans cet essai, on cherchait à savoir s'il existait une règle générale anti-abus dont disposerait le gouvernement canadien pour attaquer les opérations abusives des conventions fiscales canadiennes; cet essai étudiait aussi l'interaction entre la règle générale anti-évitement<sup>2</sup> (« RGAÉ ») et les conventions fiscales canadiennes. Cet article se veut un second regard sur ces questions. Il s'agit plus particulièrement de voir si l'évolution de la doctrine, de la jurisprudence et des prises de position de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) permettent à l'auteure d'en arriver à une opinion différente de celle exprimée en 1999.

## RÈGLE GÉNÉRALE ANTI-ABUS

Dans le contexte canadien, la référence à des opérations abusives dirige généralement l'attention vers la RGAÉ contenue à l'article 245 de la LIR. C'est pour cette raison, et parce que le gouvernement a eu recours à cette RGAÉ dans l'affaire *RMM Canadian Enterprises Inc. et al. c. La Reine*<sup>3</sup> (la seule cause canadienne portant sur l'abus de convention) qu'une partie considérable de l'essai de 1999 a été consacrée à l'interaction entre la RGAÉ et les conventions fiscales. Pourtant, les auteurs qui se sont récemment penchés sur la question de l'abus de convention semblent convenir que les chances de succès du fisc canadien à l'égard de l'abus de convention résident plus dans l'utilisation d'une règle générale anti-abus de convention que dans le recours à la RGAÉ<sup>4</sup>. Il importe donc de revoir cette question de l'existence d'une

1 Nathalie Goyette, *Contrer l'abus des conventions fiscales : Point de vue canadien sur une question internationale*, La Collection du Fiscaliste (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 1999).

2 La RGAÉ est contenue à l'article 245 de la Loi de l'impôt sur le revenu, LRC 1985, c. 1 (5<sup>e</sup> suppl.), telle que modifiée (ci-après « la LIR »). À moins d'indication contraire, les renvois législatifs dans cet article sont à la LIR.

3 97 DTC 302 (CCD).

4 James R. Wilson et Jillian M. Welch, « The GAAR and Canada's Tax Treaties: Which Is Trump? » dans Brian Arnold et Jacques Sasseville, éd., *Special Seminar on Canadian Tax Treaties: Policy and*

règle générale anti-abus qui s'appliquerait à l'abus de convention. En 1999, les quatre éléments suivants avaient été examinés afin de déterminer s'il existait une règle générale anti-abus : le préambule des conventions, l'article 26 de la convention de Vienne<sup>5</sup>, un principe international et l'arrêt *Crown Forest Industries c. Canada*<sup>6</sup>.

### Préambule des conventions

L'essai de 1999 considérait que le préambule des conventions canadiennes, qui stipule que l'objet de la convention est la prévention de l'évasion fiscale, ne constitue pas une règle générale anti-abus de convention pour les trois raisons suivantes. Premièrement, l'évasion fiscale n'est pas synonyme d'évitement fiscal et dans les cas d'abus, il est question d'évitement. Deuxièmement, bien que le préambule réfère à la prévention de l'évasion fiscale, les conventions ne comportent généralement aucune disposition qui permette d'attaquer l'évasion. Enfin, la disposition sur les avantages relatifs à l'impôt intérieur contenue dans la plupart des conventions fiscales canadiennes (selon laquelle les dispositions de la convention ne limitent d'aucune manière les abattements, exonérations ou autres allègements accordés par le droit fiscal interne) jumelée au principe selon lequel les conventions ne lèvent pas d'impôt font échec à l'argument selon lequel le préambule des conventions contient une règle générale anti-abus<sup>7</sup>.

Aucun événement récent n'est venu modifier la conclusion du paragraphe précédent quoiqu'un élément mérite d'être mentionné : le préambule de la convention entre le Canada et le Venezuela<sup>8</sup>, convention signée en 2001 et qui doit entrer en vigueur prochainement. La version anglaise de ce préambule réfère à la « *prevention of fiscal avoidance and evasion* ». Selon un représentant du ministère des Finances, ce libellé a été inséré à la demande expresse du Venezuela qui voulait signifier son intention d'attaquer les opérations d'évitement. Il n'est pas surprenant que le mot « *avoidance* » ait été inclus à la demande du Venezuela puisque selon la pratique canadienne, le préambule ne fait référence qu'à la prévention de l'évasion fiscale. Curieusement, la version française du préambule de la convention Canada-Venezuela ne réfère qu'à la prévention de « l'évasion et [de] la fraude fiscales » et rien n'est dit au sujet de l'évitement. Quant à la version espagnole, elle réfère à « *evasión y el fraude fiscal* ».

---

*Practice* (Kingston, ON : Association fiscale internationale, 2001), 6:1-72, aux pp. 6:15-22, 6:52-69 et 6:71; et Deborah Toaze, « Tax Sparing: Good Intentions, Unintended Results » (2001) vol. 49, n° 4 *Revue fiscale canadienne* 879-924, aux pp. 909-14.

5 Convention de Vienne sur le droit des traités, UN Doc. A/Conf. 39/27, signée à Vienne le 23 mai 1969, en vigueur le 27 janvier 1980 (ci-après « la convention de Vienne »).

6 [1995] 2 RCS 802.

7 Goyette, supra, note 1, aux pp. 7-10.

8 Convention entre le Gouvernement du Canada et le Gouvernement de la République bolivarienne du Venezuela en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Caracas le 10 juillet 2001 (ci-après « la convention Canada-Venezuela »).

À prime abord, il est difficile de trouver un sens commun aux trois versions<sup>9</sup>, qui permettrait d'affirmer que la convention cherche à empêcher l'évitement fiscal parce que le mot espagnol « *evasión* » peut se traduire par le mot « *évasion*<sup>10</sup> » ou par « *évitement*<sup>11</sup> ». Partant, il est malaisé d'imaginer l'importance qui serait accordée au préambule de la convention Canada-Venezuela si celle-ci devait faire l'objet d'opérations abusives. Toutefois, se fondant sur la jurisprudence<sup>12</sup> ainsi que

- 
- 9 L'article 33(3) de la convention de Vienne est à l'effet que les termes d'un traité sont présumés avoir le même sens dans leurs diverses versions linguistiques et l'article 33(4) prescrit une interprétation qui concilie les différentes versions du texte d'une convention. La nécessité de rechercher le sens commun des deux versions d'un texte bilingue a récemment été réitérée par la Cour d'appel fédérale dans *Hogg c. La Reine et al.*, 2002 DTC 7037, à la p. 7040 (CAF).
- 10 Par exemple, le titre de la convention entre la France et l'Espagne se lit en français « Convention entre la République Française et le Royaume d'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune [soulignement de l'auteure] » alors que le titre espagnol se lit : « Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio » [soulignement de l'auteure]. Voir aussi le *Larousse français-espagnol* de Ramón García-Pelyo et Jean Testas, sous « *évasion* ».
- 11 Selon une recherche effectuée dans la banque de données « TERMIUM Plus », une banque élaborée par Travaux publics et Services gouvernementaux — Canada.
- 12 Dans les trois cas suivants, la Cour d'appel fédérale a interprété la convention entre le Canada et les États-Unis en tenant compte de son préambule : *Utah Mines Ltd. c. La Reine*, 92 DTC 6194, à la p. 6196 (CAF); *Coblentz c. La Reine*, 96 DTC 6531, à la p. 6534 (CAF) et *Dudney c. La Reine*, [2000] 2 CTC 56, à la p. 60 (CAF), permission d'appel à la Cour suprême du Canada refusée le 2 novembre 2000, 264 NR 394. Dans cette dernière affaire, la Cour fédérale devait se prononcer sur le sens de l'expression « dispose [...] de façon habituelle d'une base fixe » au sens de l'article XIV de la Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et la fortune signée à Washington le 26 septembre 1980 et modifiée par les protocoles signés le 14 juin, 1983, le 28 mars 1984, le 17 mars 1995 et le 29 juin 1997 (ci-après « la convention Canada-États-Unis »). La Cour rappela qu'elle devait donner effet au sens que les États contractants avaient voulu donner à cette expression « dispose [...] de façon habituelle d'une base fixe » et qu'elle devait éviter une interprétation littérale ou légaliste. La Cour d'appel limita toutefois sa recherche de l'intention des parties à ce qui est exprimé dans le préambule. Le préambule en question stipule que les États contractants ont voulu conclure une convention en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale. Or, comme l'arrêt *Dudney* qui se posait à elle n'impliquait ni l'évasion ni la double imposition, la Cour n'examina pas plus en profondeur ce préambule. Il est ici avancé que la Cour d'appel aurait pu explorer davantage le préambule de la convention car à notre avis, l'article XIV sert à attribuer le pouvoir d'imposition entre les États contractants et c'est peut-être là le seul cas où une convention aborde la question de prévention de double imposition. Tel qu'argumenté en 1999, il semble en effet que dans les autres cas, c'est le droit interne, plutôt que les conventions qui fournit un remède contre la double imposition. Voir Goyette, supra, note 1, aux pp. 8-9. Au sujet de l'argument selon lequel l'attribution des pouvoirs d'imposition entre les États contractants constitue un moyen de prévenir la double imposition voir Brian J. Arnold, Jacques Sasseville et Eric Zolt, « Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century », article dans la chronique Symposium (2002) vol. 50, n° 1 *Revue fiscale canadienne* 65-144, à la p. 96.

sur les paragraphes 1 et 2 de l'article 31 la convention de Vienne selon lesquels il faut interpréter une convention en tenant compte de son contexte lequel comprend le préambule, il est possible d'affirmer qu'un tribunal appelé à se pencher sur une opération abusive de la convention Canada-Venezuela examinerait le préambule. Aussi, si le gouvernement du Venezuela témoigne que son intention est celle qui ressort de la version anglaise du préambule et que le gouvernement canadien confirme qu'il s'agit là de l'intention des parties ou si de la documentation élaborée durant le processus préparatoire<sup>13</sup> vient confirmer l'intention de contrer l'évitement fiscal, le préambule pourrait influencer un tribunal appelé à se prononcer sur une opération abusive de la convention Canada-Venezuela. Par exemple, le préambule pourrait inciter un tribunal à conclure qu'il n'y a pas d'incompatibilité entre la RGAÉ et la convention. Cependant, il ne semble pas possible de prétendre que le préambule, même avec un libellé comme celui de la convention avec le Venezuela, constitue en soi une règle générale anti-abus. D'une part, les conventions ne comportent généralement aucune disposition permettant d'attaquer l'évitement; d'autre part, empêchent aussi une telle interprétation la présence de la disposition sur les avantages relatifs à l'impôt intérieur ainsi que le principe selon lequel les conventions ne lèvent pas d'impôt.

### Article 26 de la convention de Vienne

Le principe fondamental du droit des conventions, *pacta sunt servanda*, est prévu à l'article 26 de la Convention de Vienne lequel stipule que « Tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. » Partant de ce principe selon lequel les États doivent exécuter une convention de bonne foi, il est légitime de douter du droit des résidents de ces États d'abuser de la convention en question. À cet égard, il importe de rappeler qu'en international public, les résidents ont les droits que les États leur reconnaissent et les droits reconnus aux résidents ne sauraient primer sur les droits des parties à la convention<sup>14</sup>. La question de savoir si un État peut attaquer une opération abusive d'une de ses conventions en invoquant l'article 26 précité a été abordée dans l'essai de 1999 et il avait été conclu que les commentaires exprimés par l'OCDE à l'égard de l'article 26 affaiblissaient grandement les chances de succès d'une attaque fondée sur cette disposition. De fait, dans un rapport de 1987, le comité des affaires fiscales de l'OCDE avait écrit que la règle *pacta sunt servanda* implique qu'en l'absence d'une disposition spécifique anti-abus d'une convention, le bénéfice prévu par celle-ci doit être accordé même

13 Il s'agit là de moyens complémentaires d'interprétation au sens de l'article 32 de la convention de Vienne. À ce sujet, voir Goyette, supra, note 1, à la p. 69.

14 Sur la question des droits que peuvent avoir les citoyens en droit international, voir J.-Maurice Arbour, *Droit international public*, 4<sup>e</sup> éd. (Cowansville, QC : Yvon Blais, 2002), 2-4; et Vaughan Lowe dans International Fiscal Association, *How Domestic Anti-Avoidance Rules Affect Double Taxation Conventions*, proceedings of a seminar held in Toronto, Canada in 1994 during the 48th Congress of the International Fiscal Association, vol. 19c (La Haye : Kluwer Law International, 1995), 8.

s'il est jugé injustifié<sup>15</sup>. De plus, dans un rapport postérieur, ce même comité des affaires fiscales avait affirmé que l'expression « tout traité doit être exécuté de bonne foi » signifie que les États sont tenus en droit international d'appliquer les dispositions d'une convention et que les modalités de cette application sont laissées à l'État<sup>16</sup>. Dans l'essai de 1999, il était avancé que ces dernières observations pouvaient être interprétées comme exigeant des États qu'ils respectent la lettre de la convention mais pas nécessairement le but de la convention. Or, dans les cas d'opérations abusives des conventions, c'est souvent le but des conventions qui est déjoué<sup>17</sup>.

Les modifications apportées récemment aux commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle de l'OCDE<sup>18</sup> permettent certainement de mettre de côté l'affirmation antérieure du comité des affaires fiscales selon laquelle la règle *pacta sunt servanda* signifie que les mesures anti-abus doivent être incluses dans les conventions, faute de quoi le bénéfice des conventions doit être accordé. En effet, les nouveaux commentaires indiquent que les États peuvent avoir recours à des règles internes anti-abus pour contrer un abus de leurs conventions et qu'il n'y aura généralement pas de conflit entre ces règles internes anti-abus et les conventions fiscales<sup>19</sup>. Quant aux observations de 1989 qui semblaient limiter l'obligation des États d'exécuter la convention de bonne foi à la lettre de la convention, on se rappellera tout d'abord qu'outre l'article 26, une autre disposition de la convention de Vienne fait appel à la notion de bonne foi. L'article 31 exige en effet qu'une convention soit interprétée de bonne foi. Or, le nouveau paragraphe 9.3 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle<sup>20</sup> indique que pour certains États, c'est à cause de l'obligation d'interpréter les conventions de bonne foi, ainsi qu'à cause de l'objet et du but des conventions fiscales qu'on peut conclure qu'il y a compatibilité entre les mesures internes anti-abus et les conventions. Aussi, le nouveau paragraphe 9.5 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle propose qu'il soit tenu compte de l'objet et du but d'une disposition d'une convention afin de déterminer si une conduite est abusive ou non de cette disposition. Il ressort des paragraphes 9.3 et 9.5 une volonté d'aller au-delà de la simple lettre des conventions et de tenir compte de leurs objet et but. Il semble donc raisonnable d'avancer que les observations de

---

15 Organisation de coopération et de développement économiques, *L'évasion et la fraude fiscales internationales : Quatre études*, Questions de fiscalité internationale n° 1 (Paris : OCDE, 1987), 113.

16 Organisation de coopération et de développement économiques, *Dérogation aux conventions fiscales* (Paris : OCDE, 1989), au paragraphe 10.

17 Goyette, supra, note 1, aux pp. 10-12.

18 Organisation de coopération et de développement économiques, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégée (Paris : OCDE, janvier 2003) (ci-après « la convention modèle »).

19 Voir plus particulièrement les paragraphes 9.1 à 9.5, 22.1 et 22.2 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle, ibid.

20 Ce paragraphe 9.3 discute de l'une des deux approches retenues pour conclure qu'il n'y a pas incompatibilité entre les règles internes anti-abus et les conventions fiscales.

1989 du comité des affaires fiscales de l'OCDE, si elles semblaient limiter la portée de l'article 26 de la convention de Vienne au seul respect de la lettre des conventions, ont été écartées ou à tout le moins doivent être nuancées par les nouveaux commentaires portant sur l'article 1 de la convention modèle. Il s'ensuit que les faiblesses identifiées dans l'essai de 1999 concernant une attaque d'une opération abusive d'une convention fondée sur l'article 26 de la convention de Vienne ne sont plus présentes en 2003.

### Principe international

L'article 38(1)c) du Statut de la Cour internationale de Justice des Nations Unies<sup>21</sup>, mentionne que « les principes généraux de droit reconnus par les nations civilisées » sont une source de droit international. Selon certains auteurs, étant donné que le concept d'abus de droit existe d'une certaine façon dans la plupart des pays et qu'il bénéficie d'une reconnaissance internationale, tant par les tribunaux internationaux que par la pratique des États, il satisfait aux exigences de l'article 38(1)c). En conséquence, il devrait être reconnu et appliqué par les autorités fiscales qui mettent en œuvre les conventions fiscales et les tribunaux qui les interprètent<sup>22</sup>. L'essai de 1999 faisait état de deux difficultés que devrait surmonter un déni de bénéfices d'une convention basé sur le principe international d'abus de droit.

La première difficulté était la portée imprécise de ce principe. En effet, comme l'existence de ce principe international n'a pas encore été reconnue par les tribunaux en matière fiscale, il n'y a pas eu élaboration de critères permettant de déterminer si une conduite est abusive ou non d'une convention. À l'opposé, dans le contexte du droit interne canadien, c'est-à-dire dans les cas d'abus de la LIR, le paragraphe 245(4) LIR ainsi que les décisions sur le sujet ont permis l'élaboration de deux critères qui permettent de déterminer si une conduite est abusive ou non. Selon ces critères, une opération est abusive : 1) lorsqu'elle constitue un mauvais emploi (*misuse*) d'une ou plusieurs dispositions de la LIR qui permet d'atteindre un résultat contraire au régime législatif (*statutory scheme*) ou à la politique qui sous-tend une disposition particulière ou la loi lue dans son ensemble ou tout simplement 2) lorsque le résultat de l'opération est contraire au régime législatif ou à la

21 Disponible sur Internet à l'adresse : <http://www.un.org/french/aboutun/statut.htm>.

22 Goyette, supra, note 1, aux pp. 12-13. Voir aussi la décision de la Cour Suprême administrative de Finlande dans *A Oyj Abp*, 20 mars 2002, KHO:2002:26 dont la traduction non officielle est rapportée à (2002) 4 *International Tax Law Reports* 1043. Dans cette affaire, la Cour s'est fondée sur les commentaires de la convention modèle selon lesquels la majorité des pays Membres de l'OCDE considère les dispositions de type « sous-section F » (lesquelles imposent dans les mains d'un actionnaire domestique les revenus de sa filiale étrangère faiblement imposée) comme étant compatibles avec les conventions pour conclure à l'existence d'un principe international en ce sens. Voir *ibid.*, à la p. 1070. Sur le bien-fondé de cet aspect de la décision de la Cour Suprême administrative finlandaise voir Michael Lang, « CFC Regulations and Double Taxation Treaties » (2003) vol. 57, n° 2 *Bulletin for International Fiscal Documentation* 51-58, aux pp. 51-52.

politique qui sous-tend une disposition ou la loi lue dans son ensemble<sup>23</sup>. Peut-on utiliser des critères similaires en matière d'abus de convention ? Si oui, quelles sont les politiques qui sous-tendent les conventions fiscales canadiennes ? Autrement dit, quel est l'esprit des conventions ? Bien qu'il soit aisé d'affirmer que les conventions ont pour objet l'élimination de la double imposition et l'attribution équitable des recettes entre les États contractants, une étude approfondie est souvent de rigueur lorsqu'il s'agit d'établir la politique qui sous-tend certaines dispositions particulières des conventions. Certains argumenteront que comme il n'est pas partie à la convention, le contribuable est moins susceptible et n'a pas les moyens de connaître avec exactitude les buts sous-jacents à la convention<sup>24</sup>. On pourrait rétorquer à cet argument que le contribuable n'est pas non plus partie à la LIR et qu'on s'attend, malgré cela, à ce qu'il respecte non seulement la lettre mais aussi l'esprit de cette LIR<sup>25</sup>. De plus, comme c'est le cas en matière d'abus de droit interne (c'est-à-dire d'abus de la LIR), il sera toujours possible d'avoir recours à du matériel extrinsèque pour effectuer une étude approfondie et ainsi définir la politique sous-jacente à une convention ou à une de ses dispositions<sup>26</sup>. La détermination des politiques qui sous-tendent les conventions fiscales est donc une tâche réalisable, bien qu'elle puisse, à l'occasion, s'avérer plus exigeante.

Pour les raisons exprimées ci-haut, l'auteur du présent article est d'avis que des critères similaires à ceux utilisés en droit interne canadien pour décider s'il y a abus de la LIR, c'est-à-dire des critères qui requièrent une analyse de la politique sous-jacente à la Loi dans son ensemble ainsi que de chacune de ses dispositions, pourraient devenir les critères d'un principe international anti-abus de convention. L'adoption de ces critères, tout comme l'adoption de critères différents en autant qu'ils permettent de définir ce que constitue une conduite abusive, éliminerait la première faiblesse identifiée en 1999 à l'égard d'un argument basé sur un principe international anti-abus de convention.

---

23 *OSFC Holdings Ltd. c. Canada*, [2002] 2 CF 288, aux pp. 318-20 (CA) (demande de permission d'en appeler à la Cour Suprême du Canada refusée le 20 juin 2002, document n° 28860) et *Mathew et al. c. La Reine*, 2002 DTC 1637, à la p. 1690 (CCI) (en appel devant la Cour d'appel fédérale, n° du greffe A-349-02).

24 Stef van Weeghel, *The Improper Use of Tax Treaties with Particular Reference to the Netherlands and the United States*, Series on International Taxation : n° 19 (La Haye : Kluwer Law International, 1998), 100.

25 À ce sujet, voir la décision *Water's Edge Village Estates (Phase II) Ltd. c. La Reine*, 2002 DTC 7172 (CAF); demande de permission d'en appeler à la Cour Suprême du Canada refusée le 20 mars 2003, document n° 29392. Dans cette affaire, la Cour d'appel fédérale a procédé à une analyse exhaustive du système d'allocation du coût en capital prévu par la LIR pour arriver à la conclusion que le résultat des opérations réalisées par le contribuable respectait la lettre mais non le but ni l'esprit de la LIR. La Cour a donc entériné l'application de la RGAÉ aux opérations en question. Voir les pages 7178 à 7180 de la décision.

26 *OSFC Holdings Ltd.*, supra, note 23, aux pp. 319-20; *Jubin Investments Ltd. c. La Reine*, 2001 DTC 1002, aux pp. 1011-12 (CCI); confirmé par 2003 DTC 5027 (CAF) et *RMM Canadian Enterprises Inc.*, supra, note 3, à la p. 315.



L'autre lacune majeure du principe international anti-abus observée en 1999 est un dérivé de la première lacune auquel s'ajoutent les limites du droit fiscal canadien en matière d'abus. Il s'agit du seuil qui devra être atteint pour qu'il y ait application d'un principe international anti-abus. Un tribunal acceptera d'appliquer un principe international anti-abus s'il est convaincu que ce principe est reconnu par tous, ou à tout le moins par un grand nombre de pays. Il s'ensuit que le standard anti-abus appliqué sera probablement le plus petit dénominateur commun à tous les principes anti-abus des pays en cause<sup>27</sup>. Si, par exemple, il est question d'appliquer la doctrine de la primauté de la substance sur la forme en tant que principe international anti-abus reconnu par les nations civilisées, il faudra tenir compte des limites de ce principe non seulement dans les autres pays mais surtout en droit canadien. En fait, il faudra composer avec les décisions de la Cour suprême qui ont pratiquement éliminé ce principe du droit canadien et avec le fait que les récentes décisions de la Cour suprême en matière d'évitement ne laissent aucunement présager que celle-ci entend adopter une attitude différente dans ce domaine<sup>28</sup>.

Ceci étant dit, il ne faut pas sous-estimer les tribunaux inférieurs, plus particulièrement la Cour canadienne de l'impôt qui entend beaucoup plus de causes d'impôt que la Cour suprême du Canada. Bien sûr, la Cour canadienne de l'impôt est liée par les décisions de la Cour suprême et on ne peut s'attendre à ce qu'un juge de la Cour canadienne vienne défier une décision de la Cour suprême. Par contre, un juge de la Cour canadienne de l'impôt qui est beaucoup plus imprégné des faits d'une cause et qui tire les conclusions de fait pourrait, devant une opération d'évitement qui lui paraît abusive au sens ordinaire du terme, distinguer les faits de ceux d'une décision de la plus haute cour du pays afin d'invalider l'opération en question. On décèle d'ailleurs dans la jurisprudence récente des cours inférieures une détermination à appliquer une doctrine de la primauté de la substance sur la forme par laquelle on recherche la véritable nature légale d'une

27 Klaus Vogel et Stef van Weeghel prônent l'établissement d'un seuil élevé pour l'application d'un principe international anti-abus à l'égard des conventions : Klaus Vogel et autres, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital, with Reference to German Treaty Practices*, 3<sup>e</sup> éd. (Londres : Kluwer Law International, 1997), 124-25 et van Weeghel, supra, note 24, aux pp. 100-1. Van Weeghel justifie ainsi l'établissement d'un seuil élevé : 1) comme il n'est pas partie à la convention, le contribuable est moins susceptible et n'a pas les moyens de connaître avec exactitude les buts sous-jacents à la convention; 2) un des buts importants de la convention est l'attribution des pouvoirs d'imposition. Or, le déséquilibre des avantages qui résulte d'un abus par le contribuable n'est pas aussi significatif que le déséquilibre qui résulte des agissements d'un État et 3) lorsque des contribuables sont impliqués, c'est une cour nationale qui détermine s'il y a abus ou non. Malheureusement, cette cour nationale a des connaissances ainsi que des pouvoirs limités à l'égard du système d'imposition de l'autre État contractant.

28 Goyette, supra, note 1, aux pp. 12-15. Voir aussi sur ce point Wilson et Welch, supra, note 4, à la p. 6:41; Brian J. Arnold, « Reflections on the Relationship Between Statutory Interpretation and Tax Avoidance » (2001) vol. 49, n<sup>o</sup> 1 *Revue fiscale canadienne* 1-39, aux pp. 15-22 et Brian J. Arnold, « Canada's Supreme Court Decides < Reasonable Expectation of Profit > Cases » (1<sup>er</sup> juillet 2002), 27 *Tax Notes International* 111-17.

opération, non pas en fonction de sa structure juridique ou du nom qui lui a été donné, mais plutôt selon les droits et obligations qu'elle engendre ou autrement dit, selon ses conséquences légales<sup>29</sup>. Bien sûr, à cause de la position adoptée par la Cour suprême à l'égard de la primauté de la substance sur la forme, il y a fort à parier qu'une décision de la Cour canadienne de l'impôt qui viendrait invalider une opération abusive d'une convention fiscale sur la base du principe international de la primauté de la substance sur la forme serait portée en appel. Peut-on sérieusement croire, à la lumière des décisions qu'elle a rendues sur la question, que la Cour suprême confirmerait les tribunaux inférieurs qui auraient entériné la doctrine de la primauté de la substance sur la forme ? Deux facteurs pourraient inciter la Cour suprême à confirmer un tribunal inférieur qui aurait entériné la doctrine de la primauté de la substance sur la forme dans un cas d'abus de convention. Le premier facteur serait une résurrection de la doctrine à partir des motifs de dissidence du juge LeBel dans l'arrêt *Singleton*<sup>30</sup>. Dans sa dissidence, le juge LeBel a affirmé que la décision du juge McLachlin dans *Shell*<sup>31</sup> ne représente pas le rejet par la Cour suprême du principe selon lequel il faut tenir compte de la réalité économique (de la substance) des opérations. Le juge LeBel considère plutôt que la décision *Shell* n'a fait qu'apporter deux précisions au sujet de ce principe<sup>32</sup>. Le deuxième facteur qui pourrait inciter la Cour suprême à confirmer un tribunal inférieur qui aurait entériné la doctrine de la primauté de la substance sur la forme dans un cas d'abus de convention serait le virage amorcé par la Cour suprême dans *Crown Forest* à l'égard de l'interprétation des conventions.

### L'arrêt Crown Forest

Dans l'affaire *Crown Forest*, la Cour suprême du Canada devait décider si Norsk, une société constituée en personne morale aux Bahamas, était résidente des États-Unis

---

29 Voir les décisions suivantes : *Kenmont Management Inc. c. Saint John Port Authority* (2002), RN-B (2<sup>e</sup>) I, à la p. 19 (CA); *QEW 427 Dodge Chrysler (1991) Inc. c. Ontario* (2000), 49 OR (3d) 776, aux pp. 792-93, 795-96 (CS); *Hurd c. R.*, [2001] 2 CTC 2489, à la p. 2491 (CCI); *Witkin c. R.*, [2002] 3 CTC 184, aux pp. 187-88 (CAF) et *Foresbec et al. c. La Reine*, 2001 DTC 180, à la p. 189 (CCI) où la Cour, bien qu'elle utilise le terme « acte fictif », semble s'appuyer en réalité sur la doctrine de la primauté de la substance sur la forme. La décision a été confirmée par la Cour d'appel fédérale : 2002 DTC 7041 (Fr.). Il existe toutefois des décisions récentes dans lesquelles on a privilégié le respect de la forme légale d'une opération. À ce sujet, voir notamment les affaires *General Motors Acceptance Corp. of Canada c. R.*, [2002] 2 CTC 2061, aux pp. 2078-79 (CCI); *Sussex Square Apartments Ltd. c. R.*, [2000] 4 CTC 203, à la p. 204 (CAF) et *Hill c. La Reine*, 2002 DTC 1749, aux pp. 1760-61 (CCI).

30 *Singleton c. Canada*, [2001] 2 RCS 1046.

31 *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 RCS 622.

32 *Singleton*, supra, note 30, aux pp. 1065-69. Les commentaires du juge McArthur dans l'affaire *Dobbin c. La Reine* (6 janvier 2003), n° de greffe 1999-2737(IT)G (CCI), au paragraphe 24, sont au même effet. Cependant, les commentaires du juge Major dans *Will-Kare Paving & Contracting c. R.*, [2000] 3 CTC 463, à la p. 482 (CSC), pourraient être interprétés comme étant tout à fait contraires à ceux du juge LeBel dans *Singleton*.

aux fins de l'application de la convention Canada-États-Unis<sup>33</sup>. Si tel était le cas, Norsk pouvait bénéficier d'un taux de retenue à la source réduit à l'égard des revenus de loyer qu'elle tirait du Canada. Dans le cours de son analyse, le juge Iacobucci fit les remarques suivantes :

Il me semble que Norsk et l'intimée cherchent toutes deux à réduire au minimum leur assujettissement fiscal en choisissant les régimes internationaux qui leur sont le plus directement avantageux sur le plan fiscal. Bien que ce comportement n'ait rien de répréhensible, j'estime certainement qu'il ne doit pas être encouragé ni favorisé par l'interprétation judiciaire des ententes existantes<sup>34</sup>.

Le juge Iacobucci a ensuite déclaré qu'adopter l'interprétation du mot « résident » proposé par Norsk ferait en sorte qu'une société assujettie à aucun impôt américain pourrait tout de même bénéficier de la réduction de la retenue à la source canadienne prévue dans la convention Canada-États-Unis. Ce constat lui fit dire :

Cela pourrait encourager la « course aux traités » grâce auxquels des entreprises pourraient faire passer leurs revenus par certains États de manière à se prévaloir de bénéfices destinés aux seuls résidents des États contractants. Ce résultat serait manifestement contraire à la raison pour laquelle le Canada a cédé sa compétence en matière fiscale à titre de pays-source du revenu, à savoir que les États-Unis, à titre de pays de résidence, imposeraient ce revenu<sup>35</sup>.

Une des conclusions de l'essai de 1999 était que la présomption d'interprétation contre la course aux traités qui se dégage de l'extrait précité pourrait constituer une arme efficace pour le gouvernement canadien. Par contre, il était recommandé que cette présomption soit appliquée de façon à respecter la concordance ou symétrie du traitement que les États contractants réservent à une opération<sup>36</sup>. Cette prise de position demeure inchangée aujourd'hui.

En effet, les nombreuses autres décisions qui ont fait appel à la règle d'interprétation moderne et libérale des conventions proposée par la Cour suprême dans *Crown Forest* semblent confirmer que cet arrêt aura un impact certain sur la façon d'aborder les conventions fiscales canadiennes<sup>37</sup>. Il est vrai qu'à ce jour,

33 Convention Canada-États-Unis, supra, note 12.

34 *Crown Forest*, supra, note 6, à la p. 825.

35 Ibid., à la p. 826.

36 Goyette, supra, note 1, aux pp. 16-18, 77 et 79-80.

37 *Dudney*, supra, note 12, à la p. 60; *Cheek c. R.*, [2002] 2 CTC 2115, aux pp. 2124-25 (CCI); *McFadyen c. R.*, [2000] 4 CTC 2573, aux pp. 2604-6 (CCI); confirmé sur ce point par 2003 DTC 5015, au paragraphe 4 (CAF); permission d'appel à la Cour Suprême du Canada refusée le 24 avril 2003, document n° 29591; *Haas Estate c. La Reine*, [2000] 1 CTC 2446, aux pp. 2469-70 (CCI); confirmé par (3 novembre 2000), n° du greffe A-709-99 (CAF); permission d'appel à la Cour suprême du Canada refusée (2001), 272 NR 196; *Khabibulin c. R.*, [2000] 1 CTC 2061,

aucun tribunal inférieur n'a eu à se prononcer sur l'application de la présomption contre la course aux traités, mais on se souviendra que dans *RMM Canadian Enterprises*, le juge Bowman a eu recours à une règle d'interprétation similaire à la règle anti-course aux traités édictée dans *Crown Forest*<sup>38</sup>. Au surplus, la doctrine récente indique que la présomption contre la course aux traités élaborée dans *Crown Forest* constituerait une arme plus utile au fisc canadien que la RGAÉ<sup>39</sup>.

La question qui demeure est celle de la portée de la présomption anti-course aux traités élaborée dans *Crown Forest*. Cette présomption sera-t-elle réservée aux cas de « courses aux traités » ou sera-t-elle élargie aux cas de « courses aux règles de la convention », c'est-à-dire les cas où l'opération est structurée de façon à bénéficier de la règle la plus avantageuse d'une convention ? Dans *Crown Forest*, la Cour suprême a déclaré que permettre la course aux traités irait à l'encontre de la raison pour laquelle le Canada a cédé sa compétence en matière fiscale à titre de pays-source du revenu, à savoir que les États-Unis, à titre de pays de résidence, imposeraient ce revenu. Pourtant, même si un État se voit attribuer un droit d'imposition en vertu d'une convention fiscale, rien ne l'oblige à se prévaloir de ce droit. On peut donc s'interroger sur le bien-fondé de la déclaration de la Cour suprême. Il semble préférable d'interpréter la déclaration de la Cour comme signifiant tout simplement que la course aux traités irait à l'encontre de la raison pour laquelle le Canada a restreint sa compétence en matière fiscale à titre de pays-source du revenu, à savoir que le contribuable qui reçoit ce revenu est un résident des États-Unis. Puisque Norsk n'est pas un résident des États-Unis, il n'y a aucune raison pour que le Canada limite son pouvoir d'imposition. Si on applique cette logique à une opération de course aux règles d'une convention, par exemple à un cas où un actionnaire résident américain, afin d'éviter un dividende présumé à la liquidation de sa société canadienne, transfère les actions de celle-ci à une autre société qu'il contrôle dans le but de réaliser un gain en capital aux fins de l'impôt canadien, la conclusion devrait être la même que dans *Crown Forest* : le Canada a cédé sa compétence à l'égard des gains en capital. Si les États-Unis eux-mêmes considèrent qu'il s'agit d'un dividende<sup>40</sup>, il n'y a aucune raison pour que cela soit différent au Canada. Cela correspond à l'interprétation concordante ou symétrique dont l'utilisation a été prônée dans l'essai de 1999 et dont il sera discuté plus abondamment dans cet article.

---

à la p. 2069 (CCI) et *Cloutier c. La Reine* (24 février 2003), n° de greffe 2001-3398(IT)I, aux paragraphes 10-13 (CCI). Voir aussi Wilson et Welch, supra, note 4, aux pp. 6:18-21 sur la constance des tribunaux à appliquer la règle d'interprétation des conventions proposée dans *Crown Forest*.

38 Le juge Bowman a en effet déclaré : « I can see no reason why a treaty provision should not be subject to the same principles of interpretation as domestic statutes insofar as they require that the provisions be construed in accordance with their object and spirit and the telos at which they are aimed and not in a manner that permits the perpetration of an abuse of the treaty. » *RMM Canadian*, supra, note 3, à la p. 314.

39 Wilson et Welch, supra, note 4, à la p. 6:71; et Toaze, supra, note 4, aux pp. 909-13.

40 Sur ce point, voir Goyette, supra, note 1, aux pp. 42-43.

## RÈGLE GÉNÉRALE ANTI-ÉVITEMENT

Comme il a été mentionné précédemment, une partie considérable de l'essai de 1999 était consacrée à la question de l'application de la RGAÉ à l'abus des conventions fiscales canadiennes. L'essai soutenait tout d'abord que le libellé de l'article 245, plus précisément le paragraphe 245(4) qui réfère à l'« abus dans l'application des dispositions de la présente loi lue dans son ensemble », est déficient en ce qu'il ne permet pas que soient attaquées les opérations abusives de convention, mais seulement celles qui abusent de la LIR.

En second lieu, en présument un libellé modifié ou en tenant pour acquis que le libellé actuel est assez large pour englober l'abus de convention, l'essai proposait que l'on recherche la symétrie ou concordance des traitements que les États contractants réservent à une opération pour déterminer si la RGAÉ est compatible ou non avec la convention. Autrement dit, l'approche qui devrait être suivie lorsqu'on cherche à déterminer si la RGAÉ est compatible avec une convention implique la recherche du traitement accordé par l'autre État partie à la convention. Ces conclusions sont-elles toujours valables en 2003 ?

### Libellé

Le libellé de l'article 245 ne cause aucun problème lorsqu'il s'agit d'opérations abusives de la LIR. Ainsi en est-il du cas suivant. Tout d'abord, on augmente artificiellement le capital versé d'une société non-résidente. Cette dernière devient par la suite résidente du Canada et se fusionne avec une société canadienne de façon à permettre à l'actionnaire de dépouiller la société canadienne de ses surplus tout en évitant l'impôt de la partie XIII sur les dividendes. Dans ce cas, c'est de la LIR qu'on abuse, notamment des articles 84 et 128.1 ainsi que du paragraphe 212(2). Il n'y a donc aucune raison pour conclure que le libellé de l'article 245 ne permet pas d'attaquer une telle opération. Dans de tels cas, la seule question qui se pose est celle de savoir si l'application de la RGAÉ est compatible ou non avec la convention fiscale.

Dans le cas d'abus d'une convention, l'essai de 1999 concluait que le libellé de l'article 245 ne permet pas au gouvernement d'attaquer cette opération pour les trois raisons suivantes. Tout d'abord l'interprétation du paragraphe 245(4), plus particulièrement de l'expression l'« abus dans l'application des dispositions de la présente loi lue dans son ensemble », selon les diktats d'interprétation de la Cour suprême du Canada alors en vigueur mène à la conclusion que cette disposition ne vise pas l'abus de convention<sup>41</sup>. Deuxièmement, la présence dans le droit interne de dispositions qui prévoient la réduction des impôts au niveau prévu dans les conventions fiscales (l'alinéa 81(1)a) et le sous-alinéa 110(1)f)(i) de la LIR ainsi que le paragraphe 10(6) des Règles concernant l'application de l'impôt sur le revenu [RAIR]) ne permet pas de dire qu'un abus d'une convention est un abus de ces dispositions et par conséquent un abus visé par le paragraphe 245(4) puisque le rôle de ces dispositions dans la réduction des impôts au niveau prévu par les

41 Goyette, supra, note 1, aux pp. 21-25.

conventions est pratiquement inexistant. En effet, les avantages prévus par une convention découlent réellement de cette convention et de sa loi de mise en œuvre et ces avantages devraient être accordés même en l'absence de dispositions comme l'alinéa 81(1)a) et le sous-alinéa 110(1)f)(i) de la LIR ainsi que le RAIR 10(6)<sup>42</sup>. Troisièmement, l'analyse du lien entre les conventions et la LIR révèle qu'il s'agit là de deux instruments juridiques distincts et qu'en conséquence, l'abus de l'un ne permet pas de conclure à l'abus de l'autre<sup>43</sup>.

Il serait tentant d'avancer qu'une décision rendue depuis la publication de l'essai de 1999, l'affaire *Rousseau-Houle c. La Reine*<sup>44</sup>, supporte l'argument qui avait été fait dans cet essai au sujet du libellé déficient de l'article 245. Dans *Rousseau-Houle*, les opérations réalisées permettaient de contourner le paragraphe 1100(11) du Règlement<sup>45</sup> qui prévoit qu'un contribuable ne peut réclamer, à l'égard de biens locatifs, un montant de déduction à titre d'allocation du coût en capital supérieur au revenu tiré dans l'année de ces biens locatifs. Après avoir déterminé qu'elle était en présence d'opérations d'évitement ayant donné lieu à un avantage fiscal, la Cour canadienne examina la question de savoir s'il y avait abus au sens du paragraphe 245(4). La Cour considéra que l'avantage fiscal obtenu par la contribuable contrevenait au paragraphe 1100(11) du Règlement. Comme le paragraphe 245(4) ne réfère qu'à l'abus de la LIR, le juge prit la position que l'article 245 ne permet pas d'attaquer les opérations abusives des dispositions du Règlement. De l'avis de l'auteur du présent article, cette décision de la Cour canadienne de l'impôt est erronée. De plus, cette décision ne devrait pas être invoquée dans les situations d'abus de convention car d'importantes distinctions doivent être faites entre ces situations et celles, comme l'affaire *Rousseau-Houle*, d'abus du Règlement. En effet, le lien qui existe entre le paragraphe 1100(11) du Règlement et la LIR est tout à fait distinct de celui qui existe entre une convention fiscale et cette même LIR.

Tout d'abord, un règlement ne peut exister sans une loi habilitante<sup>46</sup> ce qui signifie que le règlement 1100(11) ne pourrait exister sans la LIR. À l'opposé, les conventions fiscales ont une existence indépendante de celle de la LIR puisqu'elles représentent une entente entre le Canada et un autre État, entente qui a été

---

42 L'essai de 1999 donnait trois raisons pour lesquelles ce ne sont pas l'alinéa 81(1)a) et le sous-alinéa 110(1)f)(i) LIR ainsi que le RAIR 10(6) qui procurent les avantages de la convention mais la convention elle-même ainsi que sa loi de mise en œuvre : 1) le principe selon lequel une disposition spécifique doit prévaloir sur une disposition générale d'imposition signifie qu'une disposition particulière d'exemption contenue dans une convention a préséance sur une disposition générale d'imposition; 2) l'arrêt *La Reine c. Melford Developments Inc.*, 82 DTC 6281 (CSC) édicte que toute loi ultérieure incompatible ne peut primer sur une convention que si elle contient une disposition expresse de dérogation et 3) les lois de mise en œuvre des conventions prévoient la primauté des conventions sur toute autre loi incompatible. Voir Goyette, supra, note 1, aux pp. 25-29.

43 Ibid., aux pp. 29-31.

44 2001 DTC 250 (CCI); en appel en CAF, dossier n° A-254-01.

45 Règlement de l'impôt sur le revenu, CRC 1978, c. 945, tels que modifiés.

46 Patrice Garant, *Droit administratif*, 4<sup>e</sup> édition, vol. I (Cowansville, QC : Yvon Blais, 1996), aux pp. 408, 414, 418 et 428-29.

entérinée dans le droit domestique canadien par une loi autre que la LIR. Deuxièmement, en cas de conflit entre un règlement et sa loi habilitante, c'est cette dernière qui prime<sup>47</sup> alors qu'un conflit entre la LIR et une convention doit être résolu en faveur de la convention à moins que la LIR prévoit une dérogation expresse à la convention. Troisièmement, l'étude effectuée dans l'essai de 1999 démontre que c'est la convention et non l'alinéa 81(1)a) et le sous-alinéa 110(1)f)(i) de la LIR ou le RAIR 10(6) qui procure un avantage fiscal<sup>48</sup>. Or, dans le cas de l'allocation du coût en capital, il faut comprendre que l'alinéa 18(1)b) prohibe toute dépense en capital ou provision pour amortissement « sauf ce qui est expressément permis par la présente partie » et l'alinéa 20(1)a) édicte qu'un contribuable pourra déduire la partie du coût en capital « que le règlement autorise ». Sans la présence de l'alinéa 20(1)a) dans la LIR, le paragraphe 1100(1) du Règlement, lequel prévoit le taux de l'allocation du coût en capital qui peut être déduit, ne serait d'aucun intérêt pour un contribuable puisqu'il serait en conflit avec l'alinéa 18(1)b) et comme mentionné précédemment, un conflit entre un règlement et sa loi habilitante doit être résolu en faveur de la loi. Dans ces circonstances, on peut raisonnablement avancer que dans un cas comme celui de *Rousseau-Houle*, c'est de l'alinéa 20(1)a) dont il y a abus puisque c'est cette disposition qui accorde l'avantage fiscal que constitue la déduction pour l'allocation du coût en capital. Il n'y a donc aucun problème avec le libellé de l'article 245 pour attaquer ce genre d'opérations.

Il faut donc prendre garde d'assimiler les opérations d'abus de règlement à celles impliquant des conventions fiscales. Ceci étant dit, dans *Rousseau-Houle*, la Cour canadienne de l'impôt a clairement indiqué que la démarche qu'elle suivait pour déterminer le sens du mot « loi » du paragraphe 245(4) était dictée par les principes d'interprétation adoptés par la Cour suprême du Canada selon lesquels un texte clair et non ambigu doit être appliqué nonobstant son objet ou contexte<sup>49</sup>. Cette approche restrictive de la Cour suprême à l'égard de l'interprétation de la LIR est aussi celle qui a dicté l'analyse du libellé de l'article 245 contenue dans l'essai de 1999<sup>50</sup> et il n'y a pas eu de décisions récentes de la Cour suprême qui permettraient de croire que la Cour a l'intention de déroger à cette approche restrictive<sup>51</sup>. À l'opposé, une interprétation large ou libérale pourrait faire dire à un tribunal qu'un abus de la convention est un abus de la LIR (et donc qu'il n'y a pas de problème avec le libellé du paragraphe 245(4)) tout simplement parce que

47 René Dussault et Louis Borgeat, *Traité de droit administratif*, 2<sup>e</sup> édition, Tome 1 (Québec : Les Presses de l'Université Laval, 1984), aux pp. 519-21.

48 Goyette, supra, note 1, aux pp. 25-31.

49 *Rousseau-Houle*, supra, note 44, aux pp. 259-60.

50 Goyette, supra, note 1, à la p. 24.

51 Voir par exemple l'arrêt *Entreprises Ludco Ltée c. Canada*, [2001] 2 RCS 1082, aux pp. 1100-2, où la Cour suprême déclare que le rôle des tribunaux n'est pas d'innover. La cour ajoute que dans les cas d'évitement, il n'y a pas lieu de renforcer les dispositions de la LIR puisque cette loi contient plusieurs dispositions anti-évitement et qu'en plus, le Parlement peut intervenir s'il désire contrer d'autres pratiques.

l'application des dispositions de la convention réduit l'impôt payable en vertu de la LIR<sup>52</sup>. Exposée de cette façon, la question de savoir si le libellé du paragraphe 245(4) LIR est assez large pour couvrir l'abus de convention se résume à déterminer laquelle des interprétations, restrictive ou large, sera retenue par les tribunaux. Comme le remarquent deux auteurs, la tendance de la Cour suprême des dernières années a été d'interpréter littéralement la LIR et de façon large et libérale les conventions fiscales<sup>53</sup>. Dans le cas de l'abus de convention et du libellé du paragraphe 245(4), la Cour suprême sera-t-elle tentée d'appliquer la méthode restrictive parce qu'il s'agit d'une disposition de la LIR ou préférera-t-elle une interprétation large et libérale parce qu'après tout, il s'agit d'abus de convention et qu'elle a déjà mentionné qu'il ne fallait pas encourager la course aux traités (une forme d'abus de convention) par l'interprétation que l'on prête à un texte ?

Un dernier mot sur le libellé du paragraphe 245(4). Si les tribunaux suivent l'interprétation littérale et concluent que le libellé actuel de cette disposition ne permet pas d'attaquer les opérations d'abus des conventions canadiennes, il y a tout à parier que le législateur s'empressera de corriger le libellé du paragraphe 245(4) afin qu'il n'y ait plus de doute sur le sujet.

### Compatibilité entre la RGAÉ et les conventions

Deux auteurs prétendent que l'interprétation restrictive ou littérale adoptée par les tribunaux à l'égard de la LIR, combinée avec l'interprétation large et libérale appliquée aux conventions fiscales fera en sorte qu'il y aura peu de cas où la question de la compatibilité entre la RGAÉ et les conventions fiscales se posera. En effet, à cause de l'interprétation stricte de la LIR, il y aura peu de cas où la RGAÉ s'appliquera et, dans le cas d'application, l'approche libérale d'interprétation des conventions incitera les tribunaux à les interpréter de façon à éviter de conclure qu'il existe un conflit entre une convention et la RGAÉ<sup>54</sup>. De plus, en raison de la présence du paragraphe 7 de l'article XXIXA qui prévoit que les États contractants

---

52 Cet argument est relaté dans Wilson et Welch, supra, note 4, à la p. 6:35 et semble correspondre à l'approche retenue par de nombreux États pour justifier l'application de règles internes anti-abus (voir le paragraphe 9.2 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle, supra, note 18). Cet argument est différent de celui rapporté à la p. 29 de l'essai de 1999 selon lequel un abus de la convention est un abus de la LIR parce que la convention fiscale modifie la LIR et que celle-ci contient des dispositions qui assurent la réduction des impôts au niveau prévu par la convention en question. Ce dernier argument est plus faible que celui relaté par les auteurs Wilson et Welch parce qu'il fait fi du fait que la LIR et une convention fiscale canadienne sont deux instruments juridiques distincts et parce que l'effet des dispositions de la LIR qui assurent la réduction des impôts au niveau de la convention est pratiquement inexistant. À ce sujet, voir Goyette, supra, note 1, aux pp. 24-31.

53 Wilson et Welch, supra, note 4, aux pp. 6:12-22, 6:36-43 et 6:52-53. Depuis la parution de cet article, la Cour suprême a de nouveau appuyé l'interprétation restrictive de la LIR dans les affaires suivantes : *Entreprises Ludco*, supra, note 51, aux pp. 1100-2 et *Brian J. Stewart c. La Reine*, 2002 DTC 6983, à la p. 6993 (CSC).

54 Wilson et Welch, supra, note 4, aux pp. 6:6, 6:7 et 6:52-54.



demeurent libres de refuser les avantages de la convention, la question de compatibilité ne se posera pas dans les cas d'abus de la convention entre le Canada et les États-Unis : cela est particulièrement important étant donné que le volume d'échanges commerciaux entre ces deux pays est le plus élevé au monde.

Également, la question de compatibilité entre la RGAÉ et une convention ne se posera pas lorsqu'une disposition de la convention comporte une invitation à appliquer une mesure interne anti-abus comme c'était le cas dans *RMM Canadian Enterprises*<sup>55</sup>. Dans cette affaire où il était question de déterminer si un résident américain avait raison de prétendre qu'il avait réalisé un gain en capital plutôt qu'un dividende à l'égard d'actions d'une société canadienne, l'article X(3) de la convention Canada-États-Unis prévoyait que le terme « dividendes » « désigne [...] les revenus soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation fiscale de l'État dont la société distributrice est un résident ». Se fondant sur ce libellé ainsi que sur les commentaires de l'OCDE sur la convention modèle lesquels indiquaient qu'une disposition comme l'article X(3) vise une distribution cachée de bénéfices comme celle à laquelle il était confronté, le juge Bowman jugea que le contribuable avait reçu des dividendes. À cette conclusion, il est opportun d'ajouter que dans un cas comme celui de *RMM Canadian Enterprises*, où la disposition de la convention invite à l'application d'une mesure interne anti-abus comme l'article 245, il ne saurait être question d'incompatibilité entre cette mesure et la convention puisque la convention elle-même fait appel au résultat que commande la règle interne anti-abus<sup>56</sup>.

Par contre, il est réitéré dans cet article que ni l'article III(2) de la plupart des conventions fiscales canadiennes, ni l'article 3 de la Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu<sup>57</sup> ne résolvent la question de la compatibilité entre la RGAÉ et les conventions fiscales canadiennes. Ces deux dispositions prévoient que tout terme ou expression de la convention qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue le droit interne de l'État qui applique la convention. Certains voient dans ces deux dispositions une autorisation à utiliser les règles internes anti-abus et en concluent qu'il ne peut y avoir incompatibilité entre les règles internes anti-abus et les conventions. Un *obiter dictum* du juge Bowman de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *RMM Canadian Enterprises*<sup>58</sup> supporte d'ailleurs cette opinion. L'essai de 1999 présentait une opinion contraire, basée sur le fait que l'article III(2) des conventions canadiennes, tout comme l'article 3 de la Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu, exige qu'il soit tenu compte du contexte pour déterminer si le recours au droit interne est possible. Or, le contexte interne ainsi que le contexte externe des conventions indiquent que les règles

55 Supra, note 3.

56 Goyette, supra, note 1, aux pp. 34-35.

57 LRC 1985, c. I-4, telle que modifiée.

58 Supra, note 4, aux pp. 311 et 315.

internes anti-abus ne sont pas des dispositions de définitions auxquelles le recours serait permis selon l'article III(2) des conventions et l'article 3 de la Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu. Au niveau du contexte interne, il faut souligner que l'article III(2) des conventions figure sous le titre « Définitions générales » ce qui indique que cette disposition ne concerne que la définition de concepts plutôt qu'une référence générale au droit interne global. De même, le fait que les conventions comportent des dispositions qui invitent à l'application du droit interne général et d'autres dispositions qui ne font appel au droit interne d'un État que pour des fins de définition indique que l'article III(2) des conventions canadiennes ne permet de faire appel au droit interne canadien que pour des fins de définitions. Quant au contexte externe de l'article III(2) des conventions canadiennes et de l'article 3 de la Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu, l'essai de 1999 faisait valoir que les commentaires de l'OCDE concernant une disposition similaire de la convention modèle confinaient la portée de cette disposition à une question de définitions<sup>59</sup>.

Partant de la prémisse selon laquelle l'article III(2) des conventions et l'article 3 de la Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu ne résolvent pas la question de compatibilité entre les règles internes anti-abus et les conventions fiscales, l'essai de 1999 faisait état de deux méthodes ou approches qui peuvent être utilisées pour déterminer s'il y a compatibilité ou non entre la RGAÉ et les conventions fiscales : l'approche de la nature véritable de l'opération et l'approche interprétative.

### *Approche de la nature véritable*

L'approche de la nature véritable est une approche factuelle qui justifie l'application d'une mesure interne anti-abus comme la RGAÉ sur la base qu'il s'agit en réalité d'un instrument pour découvrir les véritables faits auxquels la convention doit s'appliquer. Avant janvier 2003, les commentaires de l'OCDE semblaient indiquer que cette approche jouissait de l'appui de la majorité des pays membres de l'OCDE seulement en ce qui avait trait aux cas d'abus impliquant des sociétés écrans<sup>60</sup>. Mais depuis le 28 janvier 2003, les commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle sont à l'effet que l'approche de la nature véritable a été retenue par de nombreux États pour justifier l'application de règles internes anti-abus aux situations d'abus de convention de tous genres<sup>61</sup>.

L'essai de 1999 citait Scott Wilkie et Heather Kerr au soutien de l'utilisation de l'approche de la nature véritable au Canada. Ces auteurs ont écrit qu'il faut

59 Goyette, supra, note 1, aux pp. 35-38. Voir aussi Wilson et Welch, supra, note 4, aux pp. 6:61-62.

60 Goyette, supra, note 1, aux pp. 39 et 70-72. Une société écran est une société établie dans un pays à faible imposition comme abri fiscal dans le but de réduire les impôts dus dans le pays de résidence du contribuable. À ce sujet, voir *L'évasion et la fraude fiscales internationales*, supra, note 15, aux pp. 66-70.

61 Voir le paragraphe 9.2 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle, supra, note 18.

examiner la nature véritable d'une opération ou d'une série d'opérations afin de déterminer s'il est approprié ou non d'avoir recours à la RGAÉ dans un cas donné. Ces auteurs ajoutaient que l'examen de la nature véritable implique la recherche de la substance légale d'une opération, sans toutefois vraiment définir ce qu'est la substance légale<sup>62</sup>. Il est mentionné précédemment que la Cour suprême du Canada a pratiquement anéanti le principe de la primauté de la substance sur la forme. En fait, c'est la primauté de la substance économique sur la forme qui ne peut plus être invoquée au Canada. Selon la Cour suprême, la substance légale d'une opération doit primer sur sa forme. L'ennui, c'est que la Cour suprême détermine la substance légale d'une opération en se fondant simplement sur la documentation légale qui lui est soumise<sup>63</sup>. Autrement dit, la Cour suprême détermine la substance d'une opération en se fondant sur sa forme. Dans ces circonstances, il y a lieu de s'interroger sur la possibilité d'utiliser l'approche de la nature véritable en droit canadien.

Cette interrogation est d'autant plus pertinente depuis la décision de la Cour d'appel fédérale dans *Canada c. Canadian Pacific Ltd.*<sup>64</sup>. Dans cette affaire, il fallait décider si la RGAÉ s'appliquait à un emprunt effectué en devise étrangère de façon à procurer un avantage fiscal supérieur à celui découlant d'un emprunt en dollars canadiens. Le ministre du Revenu national argumentait que l'opération constituait un abus de la LIR puisqu'en réalité, la portion des paiements correspondant à la différence entre le montant payé selon l'emprunt et le taux d'intérêt canadien en vigueur ne représentait pas des paiements d'intérêts déductibles, mais plutôt des paiements de remboursement du capital. La Cour a rejeté cet argument parce que le document à la base de l'opération en cause, l'accord de débenture, faisait référence à des paiements d'intérêts. À l'instar de la Cour suprême, la Cour d'appel fédérale a analysé la substance d'une opération en se fondant uniquement sur les termes utilisés dans la documentation, sans se demander si ces termes représentaient la véritable nature de l'opération. Au surplus, la Cour d'appel a adopté l'opinion de la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle le ministre du Revenu national a « placé la charrue avant les bœufs<sup>65</sup> » lorsqu'il a tenté de qualifier autrement les paiements d'intérêts afin de pouvoir argumenter que l'opération était abusive de la LIR. Selon la Cour d'appel, l'article 245 autorise expressément la nouvelle qualification d'une opération, mais uniquement après qu'il a été établi qu'il y a eu

62 J. Scott Wilkie et Heather Kerr, « Common Links Among Jurisdictions: Informing the GAAR Through Comparative Analysis », dans *Report of Proceedings of the Forty-Ninth Tax Conference*, 1997 Conference Report (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 1998), 34:1-30, aux pp. 34:28-30.

63 Par exemple, dans l'affaire *Continental Bank Leasing c. Canada*, [1998] 2 RCS 298, la Cour suprême s'est fondée sur la documentation et les formulaires pour déterminer si la substance de l'opération était la création d'une véritable société de personnes ou une vente déguisée d'actifs.

64 2001 CAF 398.

65 Ibid., au paragraphe 31 : le juge Sexton citant les propos du juge Bonner dans *Canadian Pacific Limited c. La Reine*, 2000 DTC 2428, au paragraphe 16 (CCI).

opération d'évitement et qu'il y aurait eu par ailleurs abus. La Cour a précisé : « Une opération ne peut être définie comme quelque chose qu'elle n'est pas, et elle ne peut non plus être requalifiée de manière à devenir une opération d'évitement<sup>66</sup>. »

Ces commentaires de la Cour d'appel sont troublants. Il est vrai et important de souligner que le paragraphe 245(3), lequel définit ce qu'est une « opération d'évitement », ne permet pas de « requalifier » une opération afin de déterminer s'il s'agit ou non d'une opération d'évitement. Les notes explicatives sont d'ailleurs formelles sur le fait que le paragraphe 245(3) ne permet pas de considérer une opération comme une opération d'évitement parce qu'une autre opération, qui aurait donné un résultat équivalent, se serait traduite par des impôts plus élevés<sup>67</sup>. Par contre, comme le soulève l'auteur Brian Arnold, ces mêmes notes explicatives mentionnent que le paragraphe 245(4) de la LIR tient compte du fait que les dispositions de la LIR visent « les opérations ayant une raison d'être économique et non les opérations qui visent à exploiter, à détourner ou à frustrer les dispositions de la Loi, afin d'échapper à l'impôt ». Selon Brian Arnold<sup>68</sup>, ce passage signifie que même si la RGAÉ n'institue pas une règle de primauté de la substance économique sur la forme, cette RGAÉ exige ou permet que l'on tienne compte de la substance économique ou de la réalité commerciale d'une opération ou d'une série d'opérations afin de déterminer si cette ou ces opérations constituent un abus au sens du paragraphe 245(4) LIR. D'ailleurs, dans trois cas où elle a dû déterminer si elle était en présence d'une opération de dépouillement de surplus, opération qu'elle a jugée abusive, la Cour canadienne de l'impôt a examiné la substance économique ou réalité commerciale de l'opération en question<sup>69</sup>. Sans cet examen, il ne serait jamais possible de constater un dépouillement de surplus puisqu'il faudrait s'en tenir à la vente d'actions formalisée par la documentation.

Il est donc souhaitable que ne soient pas suivis les commentaires de la Cour d'appel fédérale concernant l'impossibilité d'examiner la véritable nature d'une opération dans le cadre du processus de détermination d'un abus au sens du paragraphe 245(4) LIR. L'approche de la nature véritable d'une opération devrait être utilisable au Canada lorsqu'il s'agit de déterminer si l'application de la RGAÉ est compatible ou non avec une convention. Cette approche jouit non seulement d'un appui dans les commentaires de l'OCDE mais, plus important encore, elle rejoint la symétrie de traitement proposée dans l'essai de 1999 comme méthode pour résoudre la question de compatibilité entre la RGAÉ et les conventions. Au surplus, elle respecte l'approche interprétative.

66 *Canadian Pacific*, supra, note 64, au paragraphe 33.

67 Canada, ministère des Finances, *Notes explicatives sur le projet de loi concernant l'impôt sur le revenu* (Ottawa : ministère des Finances, juin 1988), article 186.

68 Arnold, « Statutory Interpretation and Tax Avoidance », supra, note 28, à la p. 30.

69 *RMM Canadian*, supra, note 3, à la p. 313; *McNichol et al. c. La Reine*, 97 DTC 111, aux pp. 120-22 (CCI) et *Nadeau c. La Reine*, [1999] 3 CTC 2235, à la p. 2250 (CCI).

### *Approche interprétative*

Dans l'essai de 1999, il était mentionné que l'approche interprétative ne pouvait être mise de côté lorsqu'il s'agit de résoudre la question de compatibilité entre la RGAÉ et les conventions canadiennes. La raison donnée était que l'approche factuelle de la nature véritable était endossée par les commentaires de l'OCDE seulement dans les cas d'abus impliquant des sociétés écrans et que ces mêmes commentaires exigeaient que l'on tienne compte de l'esprit des conventions pour déterminer si une règle interne anti-abus doit être appliquée ou non, ce qui implique une interprétation des conventions. Tel que mentionné précédemment, depuis le 28 janvier 2003, les commentaires relatifs à la convention modèle prévoient que pour de nombreux États, l'approche factuelle s'applique à toutes les formes d'abus de convention, non seulement aux abus impliquant des sociétés écrans. Ces nouveaux commentaires prévoient toutefois que pour d'autres États, le recours à des mesures internes anti-abus est justifié par le fait que les conventions doivent être interprétées de bonne foi, en fonction de leur objet et de leur but<sup>70</sup>. Enfin, les commentaires modifiés réitérent la nécessité d'interpréter les conventions puisqu'ils proposent comme principe directeur servant à déterminer si une conduite est abusive d'une convention de tenir compte de l'objet et du but des dispositions pertinentes de la convention<sup>71</sup>. Compte tenu que les commentaires exigent toujours une certaine interprétation des conventions et à cause des répercussions que pourrait avoir la décision rendue par la Cour d'appel fédérale dans *Canadian Pacific* sur l'application de l'approche de la nature véritable au Canada, la prudence requiert que l'on ait recours à l'approche interprétative pour résoudre la question de compatibilité entre la RGAÉ et les conventions fiscales canadiennes.

L'approche interprétative se décrit simplement : interpréter la convention afin de déterminer si elle permet l'application de la RGAÉ dans un cas particulier. Étant donné que le Canada est lié par la convention de Vienne et que de nombreuses décisions de tribunaux canadiens y font référence, c'est en fonction des règles d'interprétation prévues aux articles 31, 32 et 33<sup>72</sup> de cet accord que l'approche interprétative doit être effectuée<sup>73</sup>. Les critères d'interprétation de la convention de Vienne sont analysés dans l'essai de 1999 et il serait superflu de refaire l'exercice. Pour les fins du présent article, il suffit de rappeler ces critères et de commenter tout événement survenu depuis 1999 qui pourrait modifier la conclusion à laquelle l'essai de 1999 était arrivé.

70 Voir le paragraphe 9.3 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle, supra, note 18.

71 Voir le paragraphe 9.5 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle, ibid.

72 L'article 33 ne traite que de la question de l'interprétation des différentes versions linguistiques d'un traité.

73 Goyette, supra, note 1, à la p. 40.

## CRITÈRES D'INTERPRÉTATION

La convention de Vienne exige une interprétation de bonne foi, ce qui signifie, lorsqu'on cherche à déterminer si la RGAÉ est compatible avec une convention dans un cas donné, qu'il faut rechercher l'interprétation la plus susceptible d'être acceptée par les deux parties à la convention (l'interprétation « concordante ») ainsi que l'interprétation qui respecte la jurisprudence internationale sur la question<sup>74</sup>.

*Interprétation concordante*

Au niveau de l'interprétation concordante des États contractants, l'essai de 1999 présentait deux exemples afin d'illustrer les enjeux qui sont à la base de l'interprétation concordante lorsqu'il est question d'abus de convention. Ces exemples feront l'objet d'une discussion approfondie sous la rubrique « Concordance, symétrie ou réciprocité ». L'essai de 1999 rapportait aussi la tendance des tribunaux canadiens à adopter l'interprétation que prête l'autre État contractant à une disposition de la convention à moins que cette interprétation ne soit manifestement erronée. Il y a eu, depuis 1999, une décision dans laquelle le juge a cherché une interprétation concordante du mot « résident » contenu dans la convention entre le Canada et le Japon<sup>75</sup> et une autre décision, *Haas Estate c. La Reine*<sup>76</sup>, dont les commentaires sur la réciprocité d'une convention méritent d'être discutés.

Dans l'affaire *Haas*, la Cour d'appel fédérale était amenée à revoir la décision qu'elle avait rendue dans *Kubicek Estate c. R*<sup>77</sup>. Dans les deux cas, il s'agissait d'interpréter l'article XIII(9) de la convention entre le Canada et les États-Unis<sup>78</sup> qui prévoit une formule pour réduire le gain en capital réalisé par un non-résident que le pays de source pourra imposer. Cette réduction du gain est effectuée pour tenir compte du fait que de façon générale, jusqu'au 31 décembre 1984 inclusivement, seul le pays de résidence pouvait imposer le gain en capital réalisé par un de ses résidents dans l'autre État contractant<sup>79</sup>. Comme le pays de source peut imposer les gains en capital depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1985, la formule prévue à l'article XIII(9) de la convention exclut du champ d'imposition du pays de source la portion du gain attribuable à la période de détention de propriété se terminant au 31 décembre 1984 (la nouvelle convention s'appliquant à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1985). Le problème réside en ce que la formule prévoit la date à laquelle se termine mais non la date à laquelle débute la période de détention qui est exclue du champ d'imposition du pays de source. Selon l'Agence des douanes et du revenu du Canada, pour les fins

74 Ibid., aux pp. 41-42.

75 *McFadyen*, supra, note 37, aux pp. 2604-8 (CCI).

76 Supra, note 37.

77 [1997] 3 CTC 435 (CAF); permission d'appel à la Cour suprême du Canada refusée le 12 mars 1998, n° du greffe 26334.

78 Supra, note 12.

79 En fait, le pays de source pouvait imposer le gain dans les seuls cas où le contribuable y avait un établissement permanent.

de l'impôt canadien, l'article XIII(9) signifie que l'on doit considérer la période de détention allant du 1<sup>er</sup> janvier 1972 (date à partir de laquelle les gains en capital sont devenus imposables au Canada) jusqu'au 31 décembre 1984 inclusivement. Selon les successions Kubicek et Haas, le gain doit plutôt être réduit de la durée complète de la détention jusqu'au 31 décembre 1984, c'est-à-dire à partir de la date d'acquisition, même si celle-ci était antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 1972.

Dans *Kubicek*, la Cour d'appel fédérale a donné raison au fisc canadien sur la base que le mot « gain » utilisé à l'article XIII(9) n'étant pas défini par la convention, l'article III(2) de cette même convention ainsi que l'article 3 de la Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu<sup>80</sup> requièrent qu'on lui prête le sens que lui confère le droit interne. Dans le contexte canadien, cela signifie que le mot « gain » vise le gain en capital réalisé après le 31 décembre 1971. Pour rendre sa décision, la Cour n'a pas accordé d'importance aux Explications techniques américaines, pourtant endossées par le ministre des Finances du Canada, lesquelles Explications prévoyaient que le gain devait être réduit par le pays de source pour tenir compte de la période durant laquelle le bien était détenu jusqu'au 31 décembre 1984. Dans l'affaire *Haas*, la succession a demandé à la Cour d'appel de reconsidérer sa décision à la lumière de nombreux documents américains qui démontraient qu'aux États-Unis, l'application de la formule de réduction du gain prévue à l'article XIII(9) de la convention incluait la période complète de détention du bien allant jusqu'au 31 décembre 1984. La Cour d'appel fédérale refusa d'acquiescer à cette demande puisque le contexte de la convention avait pour effet de ramener l'expression « gain total » contenue dans les Explications techniques au gain réalisé après le 31 décembre 1971 pour les fins d'application de la formule au Canada. Au surplus, le juge Rothstein déclara :

Bien que la Convention ait pour but d'éviter la double imposition, et que l'avocat de l'appelante a rappelé qu'elle prévoit la réciprocité, il restera toujours des dispositions en droit canadien et en droit américain qui donneront des résultats différents lorsqu'on les applique aux contribuables canadiens et aux contribuables américains. Par exemple, les taux d'imposition entre les deux pays peuvent être différents et, aux États-Unis, un contribuable n'est pas réputé avoir disposé de ses biens à son décès aux fins de l'impôt sur les gains en capital comme c'est le cas au Canada. Par conséquent, la Convention de 1980 ne pouvait créer une symétrie parfaite. [soulignements de l'auteur]<sup>81</sup>

Ces commentaires du juge Rothstein évoquent un élément primordial de l'interprétation concordante ou de la symétrie de traitement mentionné dans l'essai de 1999 : l'interprétation concordante ne signifie pas que les deux États contractants doivent réserver un traitement identique à une opération. Il s'agit plutôt de voir de quel type d'opération il s'agit pour chaque État afin de favoriser une application

80 Supra, note 57.

81 *Haas Estate*, supra, note 37, au paragraphe 2 (CAF).

symétrique de la convention fondée sur la véritable nature de l'opération effectuée. Aussi, cette interprétation concordante ou symétrie de traitement signifie qu'on doit rechercher une interprétation à la convention qui correspond à celle que l'autre État lui prête, à moins, bien entendu, que cette dernière interprétation soit déraisonnable. Dans l'affaire *Haas*, l'interprétation proposée par la succession n'engendrait pas un résultat plus symétrique puisque son effet était d'obtenir une plus grande réduction du gain pour les fins de l'impôt canadien de sorte que le « gain » au Canada aurait toujours été moins élevé qu'aux États-Unis, à moins qu'il n'y ait eu aucune augmentation de valeur entre la date d'acquisition et le 31 décembre 1971. Par ailleurs, étant donné que les États-Unis imposent le gain en capital pour toute la période de détention du bien, il est normal de conclure que dans leur cas, le mot « gain » de l'article XIII, qui doit avoir le sens qu'il a selon le droit interne, fasse référence au gain réalisé entre le moment de l'achat et le 31 décembre 1984. Dans le contexte canadien, étant donné que le Canada n'impose les gains qu'à partir du 31 décembre 1971, le mot « gain » ne peut avoir que le sens que lui a prêté la Cour d'appel fédérale. Cette conclusion respecte l'interprétation concordante : dans les deux cas, on accorde une exonération pour le gain réalisé avant le 1<sup>er</sup> janvier 1985 et c'est le but de l'article XIII(9).

### *Jurisprudence internationale*

En ce qui a trait à la jurisprudence internationale, l'essai de 1999 concluait :

Il y a donc un certain degré de support dans la jurisprudence internationale en faveur de l'application des règles internes anti-abus aux abus de convention. Ce support est cependant mitigé par deux éléments : 1) les décisions ne sont pas unanimes et 2) plusieurs décisions exigent des indications, de la part des États contractants et de leurs conventions, sur l'application des règles internes anti-abus<sup>82</sup>.

Depuis, il y a eu une certaine évolution mais rien ne permet encore d'affirmer qu'une majorité de pays concluent dans le même sens sur la question de compatibilité entre les règles internes anti-abus et les conventions fiscales. Cependant, dans trois des quatre pays examinés, les tribunaux ont permis l'utilisation de règles internes anti-abus à l'égard d'abus de conventions.

En France, le plus haut tribunal du pays, le Conseil d'État, s'est prononcé sur la question de la compatibilité entre l'article 209B du Code général des impôts (sorte d'équivalent de l'article 91 de la LIR, l'article 209B impose l'actionnaire français sur les bénéficiaires de sa filiale étrangère assujettie à un taux d'imposition privilégié) et la convention fiscale franco-suisse. Il s'agit de l'affaire *Schneider Electric*<sup>83</sup>, dont les faits étaient fort simples : la société Schneider, établie en France, détenait la totalité des actions de la société Paramer, une société établie en Suisse

82 Goyette, supra, note 1, à la p. 56.

83 *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c. société Schneider Electric*, Conseil d'État, décision n<sup>o</sup> 232276 — Séance du 14 juin 2002, lecture du 28 juin 2002.



et dont la seule activité était la gestion d'un portefeuille de titres. Appliquant l'article 209B, le fisc français a décidé d'imposer les bénéfices réalisés par Paramer.

En première instance, le Tribunal administratif de Paris a donné raison aux autorités fiscales. Cette décision était toutefois contraire à une décision du Tribunal administratif de Strasbourg sur la même question. La Cour administrative d'appel de Paris<sup>84</sup>, puis le Conseil d'État, ont tranché en faveur de la société Schneider. Selon le Conseil d'État, les bénéfices que le fisc français cherche à imposer en vertu de l'article 209B sont les bénéfices de Paramer. Or, l'article 7 de la convention franco-suisse prévoit que les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable. Comme Paramer n'avait pas d'établissement stable en France, celle-ci ne pouvait l'imposer. D'autre part, le Conseil d'État a déclaré que l'objectif de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale, en supposant qu'il s'agit d'un des objectifs de la convention franco-suisse, ne permet pas, en l'absence de stipulation expresse le prévoyant, de déroger aux règles de la convention. Par conséquent, l'article 209B, parce qu'il prévoyait un résultat fiscal différent de celui prévu par la convention, ne pouvait s'appliquer.

Quelques mois avant la décision dans *Schneider Electric*, la Cour suprême administrative de Finlande, instance ultime en matière administrative dans ce pays, est arrivée à une conclusion contraire à celle du Conseil d'État français en concluant que les règles sur les sociétés étrangères contrôlées (les règles sur les « *controlled foreign corporations* », ci-après « les CFC ») sont compatibles avec la convention fiscale entre la Finlande et la Belgique<sup>85</sup>. Correspondant aux règles canadiennes sur le revenu étranger accumulé tiré de biens et à l'article 209B du Code français, les règles finlandaises sur les CFC cherchent à imposer dans les mains de l'actionnaire finlandais les revenus d'activités à caractère passif réalisés par sa filiale étrangère faiblement imposée. Dans l'affaire *A Oyj Abp*, les faits étaient fort similaires à ceux de l'affaire *Schneider Electric* : A Oyj Abp détenait les actions d'une société, appelée « Finance », résidente de la Belgique et dont les activités consistaient à financer les filiales européennes d'A Oyj Abp. Finance bénéficiait d'un régime d'imposition privilégié en Belgique et ses activités étaient de nature passive. Le fisc finlandais chercha donc à appliquer les règles finlandaises sur les CFC et ainsi imposer A Oyj Abp sur les profits réalisés par Finance. La Cour suprême administrative finlandaise jugea que les règles sur les CFC s'appliquaient nonobstant l'article 7 de la convention Belgique-Finlande. Tout comme l'article 7 examiné dans *Schneider Electric*, l'article 7 de la convention Belgique-Finlande prévoit que les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable. Même si Finance n'avait pas d'établissement stable en Finlande, la Cour suprême considéra que la Finlande

84 CAA Paris, *SA Schneider*, n° 96-1408, 30 janvier 2001.

85 *A Oyj Abp*, supra, note 22.

pouvait imposer les bénéfices de Finance en invoquant les règles sur les CFC parce que les commentaires de l'OCDE sur la convention modèle<sup>86</sup> indiquaient que la majorité des pays membres de l'OCDE considère que la législation sur les CFC ne contrevient pas aux conventions fiscales. Le fait que ces commentaires de l'OCDE étaient postérieurs à la conclusion de la convention entre la Finlande et la Belgique ne dérangea pas la Cour suprême administrative. Celle-ci indiqua que même si les commentaires en vigueur lorsqu'une convention est négociée ont plus de poids que les commentaires de l'OCDE postérieurs, ces derniers sont tout de même importants lorsqu'il s'agit d'interpréter la convention<sup>87</sup>.

Il appert que la disposition sur les dividendes que l'on retrouve dans la plupart des conventions fiscales inspirées de la convention modèle de l'OCDE permet aux pays d'avoir recours à leurs règles sur les CFC afin d'imposer des bénéfices réalisés par une société étrangère<sup>88</sup>. Il n'y aurait donc pas de conflit entre la législation sur les CFC et les conventions fiscales qui contiennent une disposition comme l'article 10 de la convention modèle. Le résultat auquel est arrivée la Cour suprême administrative finlandaise serait donc juste et devrait prévaloir sur celui du Conseil d'État français et ce, même si le bien-fondé des raisons invoquées par la Cour finlandaise au soutien de sa décision est discutable pour certains<sup>89</sup>.

En Allemagne, la plus haute cour en matière fiscale, la Cour fédérale de l'impôt, a refusé l'application de la mesure générale anti-abus prévue à l'article 42 AO du Code général des impôts dans deux cas impliquant les règles sur les CFC allemandes<sup>90</sup>. Les règles allemandes sur les CFC imposent les actionnaires allemands sur le « montant de revenu supplémentaire », c'est-à-dire le revenu passif de leur société étrangère faiblement imposée. Durant les années en litige, les règles sur les CFC exemptaient d'impôt les montants de revenu supplémentaire exonérés d'imposition en vertu du privilège de participation d'une convention fiscale<sup>91</sup>. Dans les cas soumis à la Cour fédérale de l'impôt, deux sociétés allemandes avaient formé une société irlandaise dans laquelle elles avaient investi 70 millions DM. Les activités de la société irlandaise étaient la gestion passive d'actifs et une société tierce

---

86 Supra, note 18.

87 Voir *A Oyj Abp*, supra, note 22, aux pp. 1065, 1066, 1071 et 1072.

88 Lang, supra, note 22, aux pp. 55-58.

89 Ibid., aux pp. 51-58. Voir toutefois le paragraphe 23 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle dont le texte diffère depuis le 28 janvier 2003. Selon ce paragraphe, la législation sur les CFC n'est contraire ni à l'article 7 ni à l'article 10 des conventions fiscales basées sur la convention modèle. Voir aussi le paragraphe 10.1 des commentaires relatifs à l'article 7 ainsi que le paragraphe 37 des commentaires relatifs à l'article 10.

90 La Cour fédérale a rendu cette décision dans deux dossiers. Les références sont : décision du 19 janvier 2000 (I-R-117/97) publiée à BFH/NV-2000-0824 et décision du 19 janvier 2000 (I-R-94/97) publiée à BStBl. 2001 II, à la p. 222. Pour un résumé des décisions, voir « Germany: 203: Interposition of Irish ISFC Respected for Tax Purposes: Dublin Docks — KPMG », *Mondaq Ltd.*, Quicklaw, 14 juillet 2000.

91 *Grosso modo*, le privilège de participation exonère d'impôt le revenu d'un actionnaire qui détient un certain pourcentage de participation dans la société qui verse le revenu.

avait été engagée pour effectuer les investissements. Les actifs détenus par la société irlandaise étaient des obligations allemandes. La société irlandaise bénéficiait d'un taux d'imposition privilégié de 10 pour cent et la convention Irlande-Allemagne contenait un privilège de participation. Par conséquent, le revenu de la société irlandaise échappait aux règles sur les CFC et pouvait être assujéti indéfiniment au seul taux de 10 pour cent. Puisque les règles sur les CFC ne s'appliquaient pas, le fisc allemand a attaqué la structure en ayant recours à l'article 42 AO du Code général des impôts, lequel prévoit qu'un contribuable ne peut éviter l'impôt en ayant recours à des structures légales abusives. L'article 42 AO prévoit aussi que dans les cas d'abus de structures légales, les conséquences fiscales de l'opération seront celles qui auraient découlé d'une structure appropriée à l'opération économique réalisée. Dans le cas de la société irlandaise, la Cour a conclu que les règles sur les CFC, parce qu'elles permettaient l'opération sous étude, écartaient l'application de l'article 42 AO car la société irlandaise était plus qu'une simple société « boîte aux lettres ». De l'avis de la Cour, le fait que les règles sur les CFC permettent le résultat contesté par les autorités fiscales démontre l'acceptation législative de la structure utilisée par les contribuables. Enfin, la Cour a considéré que les modifications apportées en 1992 aux règles sur les CFC, modifications qui font en sorte de refuser l'exemption prévue par la convention dans un cas comme celui soumis à la Cour, constituent une preuve supplémentaire que l'intention du législateur avant 1992 était d'exempter d'imposition des opérations comme celles en litige. Suite à ces deux décisions, le gouvernement allemand a ajouté un deuxième paragraphe à l'article 42 AO lequel prévoit qu'à moins d'exclusion législative expresse, la règle générale anti-abus de l'article 42 AO s'applique et ce même si des règles particulières anti-abus portent sur la question. Dans une décision récente<sup>92</sup>, la Cour fédérale de l'impôt a eu l'occasion de se pencher sur la question de savoir si l'article 42 AO modifié s'appliquait à l'égard d'une structure qui échappait aux règles allemandes sur les CFC. La Cour ne s'est toutefois pas prononcée sur l'impact des modifications puisqu'elle a considéré que la structure utilisée par les contribuables n'était tout simplement pas abusive. Cette conclusion se fondait sur le fait que la société étrangère encourait un risque financier et était plus qu'une simple société « boîte aux lettres ».

Il est à noter que dans les trois affaires précitées, la Cour n'a pas remis en cause la possibilité d'appliquer une règle interne anti-abus comme celle de l'article 42 AO à une convention mais a conclu que dans les circonstances, cette règle ne s'appliquait pas. D'ailleurs, dans la première décision qu'elle a rendue au sujet de la règle anti-abus de convention prévue dans le Code des impôts, la Cour fédérale des impôts a confirmé qu'il est possible d'appliquer une règle interne anti-abus à des opérations abusives de convention<sup>93</sup>. Dans cette affaire, une BV hollandaise avait été interposée entre une GmbH allemande et une société des Bermudes dont

92 BFH/NV-2002-1197 (Part BFH/R).

93 BFH/NV-2002, à la p. 1202. Pour une discussion de la décision, voir Thomas Schäfer et Thorsten Vree, « Court Clarifies Substance Standard Under Anti-Abuse Rules » (juillet/août

les actions étaient détenues par des particuliers résidant aux Bermudes (85 pour cent des actions), en Australie (7.5 pour cent des actions) et aux États-Unis (7.5 pour cent des actions). En 1994, la GmbH allemande a versé un dividende de 910 000 DM à la BV. Cette dernière a demandé un remboursement de la différence entre le taux de retenue à la source allemande de 25 pour cent et le taux de 5 pour cent prévu par la convention entre l'Allemagne et les Pays-Bas. Les autorités fiscales allemandes ont refusé d'accorder le taux réduit de retenue à la source. Ce faisant, les autorités s'appuyaient sur l'article 42 AO du Code général des impôts ainsi que sur la disposition anti-abus de convention qui se trouve à l'article 50d(1a) du Code des impôts<sup>94</sup>. Cette dernière disposition prévoit qu'une société étrangère ne peut réclamer un bénéfice fiscal lorsque ses actionnaires n'auraient pas eu droit à ce bénéfice s'ils avaient gagné le revenu directement et s'il n'y a aucun but d'affaires ni objet véritable pour interposer la société étrangère qui n'a aucune activité d'affaires qui lui soit propre.

La Cour s'est tout d'abord penchée sur l'application de l'article 42 AO et a conclu que cette disposition s'applique aux coquilles corporatives qui n'ont aucune substance, qu'elles soient résidentes de paradis fiscaux ou non. La Cour a ensuite reconnu la nécessité de respecter les structures légales mises en place par les contribuables sauf dans les cas où ces structures sont trompeuses et sans justification économique. Puisque la BV hollandaise n'avait pas d'activités économiques, que la simple détention d'actions dans une GmbH allemande n'est pas une activité économique et que des raisons telles la coordination, l'organisation et la préférence locale (le groupe ayant d'autres sociétés aux Pays-Bas) n'étaient pas suffisantes pour justifier la structure interposant une BV hollandaise, la Cour fédérale a appliqué l'article 42 AO. Pour ces mêmes motifs, la Cour a conclu à l'application de l'article 50d(1a) afin de refuser la réduction de retenue à la source. Selon la Cour, il n'y a aucune différence entre une convention fiscale allemande et une autre loi puisqu'il faut l'approbation du Parlement dans les deux cas. Par conséquent, la Cour a déclaré que le Parlement était libre de déroger à une convention fiscale en autant qu'il déclare expressément que telle est son intention.

Enfin, dans une décision des États-Unis, *Del Commercial Properties Inc. c. Commissioner*<sup>95</sup>, la Cour d'appel américaine du District de Columbia a mis en échec un stratagème de prêts indirects, faisant fi des opérations intervenues avec d'autres entités et traitant l'opération comme étant une opération de prêt entre une société canadienne et une société américaine. La Cour a donc conclu que le taux de retenue à la source que les États-Unis pouvaient prélever à l'égard des intérêts payés par la société américaine était le taux prévu par la convention entre le Canada et les États-Unis et non celui de la convention entre les États-Unis et

---

2002), *World Tax Advisor : International Tax Developments* (Deloitte Touche Tohmatsu), 7-8 et Albert Baker, « Jurisprudence fiscale européenne » (24 septembre 2002) vol. 10, n° 9 *Faits saillants en fiscalité canadienne* 66.

94 Cette disposition se trouve maintenant à l'article 50d(3) du Code des impôts.

95 251 F.3d 210 (CA-DC 2001).

les Pays-Bas. Ce qui est intéressant de noter, pour les fins du présent article, c'est que la Cour d'appel américaine ne s'est pas arrêtée à la question de savoir si la convention Pays-Bas-États-Unis constituait un obstacle quelconque à la mise de côté de l'entité des Pays-Bas. La Cour a invoqué les règles internes anti-abus, notamment la doctrine de la « step-transaction », et a par la suite appliqué la convention qui devait régir l'opération véritable conclue par le contribuable.

Comme mentionné précédemment, il n'y a présentement pas de consensus sur la question de compatibilité entre les règles internes anti-abus et les conventions mais il persiste un appui en faveur de l'application de ces règles. Dans deux pays, les tribunaux se sont penchés sur la question de savoir si les règles nationales sur les CFC étaient compatibles ou non avec les conventions fiscales. En France, la cour a refusé d'appliquer ces règles parce qu'elles engendraient un résultat différent de celui prévu par la convention alors qu'en Finlande, la Cour a conclu que les Commentaires de l'OCDE sur la convention modèle permettaient ce résultat différent. En Allemagne, les tribunaux ont considéré la possibilité d'appliquer une règle interne générale anti-abus pour palier aux lacunes des règles sur les CFC et ont conclu que dans les circonstances, la règle générale anti-abus ne s'appliquait pas. Les tribunaux n'ont toutefois pas remis en question la possibilité d'appliquer une règle interne anti-abus à l'égard d'opérations abusives de convention. D'ailleurs, dans une autre décision allemande, le résultat découlant de l'application de la mesure interne anti-abus a été confirmé même s'il différait de celui prévu par la convention puisque le législateur avait expressément dérogé à la convention. Finalement, aux États-Unis, la règle interne anti-abus a été appliquée sans que la question de savoir si cette règle interne était compatible ou non avec la convention ne soit effleurée.

### *Sens ordinaire des mots*

La convention de Vienne requiert que l'interprétation que l'on prête à la convention respecte le sens ordinaire des mots, dans leur contexte et à la lumière de l'objet et but de la convention. Si les conventions canadiennes stipulaient quand et dans quelle mesure les règles internes anti-abus peuvent être appliquées aux abus de ces conventions, la tâche d'interprétation serait grandement facilitée. De fait, cela résoudrait la question de compatibilité entre l'article 245 et les conventions puisque les commentaires relatifs à la convention de Vienne attachent une grande importance au texte de la convention. L'essai de 1999 signalait qu'à part la convention entre le Canada et les États-Unis, les conventions canadiennes sont muettes sur l'application des règles internes anti-abus<sup>96</sup>. Depuis, la convention entre le Canada et l'Allemagne<sup>97</sup> prévoit, à l'article 29(6), qu'aucune disposition

96 Goyette, supra, note 1, aux pp. 56-57.

97 Accord entre le Canada et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et de certains autres impôts, de prévenir l'évasion fiscale et de fournir assistance en matière d'impôts, signé à Berlin, le 19 avril 2001.

« ne peut être interprétée comme empêchant un État contractant de refuser d'accorder les avantages de l'Accord lorsqu'il peut raisonnablement être conclu que faire autrement résulterait en un abus des dispositions de l'Accord ou du droit interne de cet État ». Selon un représentant du ministère des Finances, cette disposition aurait été insérée à la demande de l'Allemagne et on peut supposer que les négociations pour conclure la convention avec le Canada se sont déroulées alors que la jurisprudence allemande considérait que les conventions ne permettaient pas l'application de mesures internes anti-abus. Quelles que soient les raisons derrière l'insertion de l'article 29(6), il ressort maintenant du langage clair de cette disposition que la RGAÉ peut s'appliquer lorsqu'il y a abus de la convention entre le Canada et l'Allemagne. Le fait que deux conventions canadiennes prévoient spécifiquement l'application de mesures internes anti-abus soulève la question de savoir s'il faut inférer de l'absence d'un tel langage clair dans les autres conventions canadiennes une indication à l'effet que les mesures internes anti-abus ne peuvent s'appliquer aux abus de ces autres conventions. Cette question sera traitée ci-après sous la rubrique « contexte » des conventions.

### *Objet et but*

Selon le paragraphe 1 de l'article 31 de la convention de Vienne, une convention doit être interprétée à la lumière de son objet et de son but. L'essai de 1999 mentionnait que dans *RMM Canadian Enterprises*<sup>98</sup>, la Cour canadienne a invoqué l'objet et le but de la convention au soutien de la conclusion qu'il ne saurait y avoir de place pour une interprétation qui permet l'abus de convention. Selon les récents commentaires de l'OCDE relatifs à la convention modèle, cette position est partagée par certains États. Ces États considèrent en effet qu'une interprétation correcte d'une convention, c'est-à-dire une interprétation de bonne foi qui tient compte de l'objet et du but des conventions, les autorise à ne pas tenir compte des opérations abusives de conventions. Toujours selon ces récents commentaires, c'est l'objet et le but des dispositions pertinentes d'une convention qui vont déterminer si une conduite est abusive et donc, s'il est possible d'appliquer une règle interne anti-abus<sup>99</sup>.

L'essai de 1999 rapportait qu'au Canada, la décision de la Cour suprême dans *Crown Forest*<sup>100</sup> a élevé l'objet et le but de la convention au statut de critère d'interprétation, applicable dans tous les cas impliquant des conventions fiscales<sup>101</sup>.

---

98 Supra, note 3.

99 Paragraphes 9.3 et 9.5 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle, supra, note 18.

100 Supra, note 6.

101 Sans cette décision de la Cour suprême du Canada, l'objet et le but de la convention ne seraient probablement qu'une aide au processus d'interprétation et non un critère distinct d'interprétation à cause du libellé du paragraphe 1 de l'article 31 de la Convention de Vienne qui stipule qu'une convention doit être interprétée « à la lumière » de son objet et de son but. Goyette, supra, note 1, à la p. 57.

Un des aspects intéressants que soulève la lecture de l'arrêt *Crown Forest* a trait au conflit qui peut survenir entre le critère d'interprétation du sens ordinaire des mots et celui de l'objet et du but. Tel que mentionné précédemment, dans *Crown Forest*, la Cour suprême devait déterminer si la société Norsk était résidente des États-Unis aux fins de l'application de la convention entre le Canada et les États-Unis. La Cour a jugé que Norsk n'était pas résidente des États-Unis parce que le langage clair, l'intention des rédacteurs et les objectifs de la convention menaient à cette conclusion. Or, dans bien des cas d'abus de convention, le langage ordinaire de la convention permet l'opération réalisée par le contribuable et en plus, ce langage est, sauf deux exceptions<sup>102</sup>, muet sur la question de l'application des règles internes anti-abus aux opérations abusives de conventions. Dans de telles circonstances, comment la Cour suprême réconcilierait-elle le résultat obtenu selon l'analyse du langage de la convention avec celui de l'intention des parties à la convention ? Tel que mentionné précédemment, la tendance de la Cour suprême des dernières années a été d'interpréter littéralement la LIR et de façon large et libérale les conventions fiscales. D'une part, on retrouve divers arrêts dans lesquels la Cour suprême a adopté une interprétation qui fait primer le langage clair d'une disposition de la LIR sur l'objet et le but derrière cette disposition<sup>103</sup>. D'autre part, il y a les passages de la décision *Crown Forest* dans lesquels le juge Iacobucci prône une interprétation libérale des conventions tout en soulignant l'importance de l'intention des rédacteurs des conventions ainsi que la « grande importance » de l'objectif des conventions<sup>104</sup>. Dans ce contexte, il semble préférable de ne pas spéculer sur comment la Cour suprême réconcilierait le langage de la convention avec son objet et but afin de déterminer si une règle interne anti-abus peut être invoquée dans un cas d'abus de convention. Il se pourrait bien que la position de la Cour suprême dépende de la clarté du langage par rapport à la clarté de l'objet et du but de la convention. Partant de cette prémisse, il faut se demander quel est l'objet ou but des conventions.

Un des objets des conventions est certainement l'élimination de la double imposition<sup>105</sup>. Il s'ensuit qu'il y aura plus de chances qu'un interprète conclue à l'incompatibilité entre une mesure anti-abus interne comme la RGAÉ et une convention si l'application de cette mesure interne conduit à une double imposition. L'essai de 1999 soulignait qu'un des buts les plus importants des conventions est la répartition des pouvoirs d'imposition des États contractants. Cela signifie qu'en tenant compte de l'objet d'une convention en tant qu'élément d'interprétation

102 Les conventions canadiennes avec l'Allemagne et les États-Unis.

103 *Canada c. Antosko*, [1994] 2 RCS 312, aux pp. 326-27; *Friesen c. Canada*, [1995] 3 RCS 103, aux pp. 113-14; *Singleton*, supra, note 30, à la p. 1058 et *Entreprises Ludco*, supra, note 51, à la p. 1101.

104 *Crown Forest*, supra, note 6, aux pp. 821-22. Voir aussi Wilson et Welch, supra, note 4, aux pp. 6:18-21 sur la constance des tribunaux à appliquer la règle d'interprétation des conventions proposée dans *Crown Forest* et à privilégier l'interprétation libérale qui tient compte de l'intention des parties à la convention.

105 Voir par exemple *Haas Estate*, supra, note 37, au paragraphe 2 (CAF).

pour déterminer si une règle interne anti-abus est compatible ou non avec la convention, on doit se demander à qui les États contractants ont voulu allouer le pouvoir d'imposition à l'égard de l'élément de revenu en litige<sup>106</sup>. Par ailleurs, comme il était avancé dans l'essai de 1999, lorsqu'on interprète la convention en fonction de son objet ou but, on se doit d'utiliser ce critère de façon objective et non subjective<sup>107</sup>.

Depuis 1999, la Cour fédérale (section de 1<sup>ère</sup> instance) a rendu jugement dans l'affaire *Chua c. Ministre du Revenu national*<sup>108</sup>. Dans son jugement, la Cour a mentionné que les conventions fiscales ont deux objectifs principaux : éviter la double imposition et permettre aux gouvernements de recouvrer les sommes qui leur sont dues en partageant ces sommes entre eux et en combattant l'évitement et l'évasion<sup>109</sup>. Comme c'est la deuxième fois que la Cour fédérale déclare qu'un des buts des conventions fiscales est de combattre l'évitement fiscal<sup>110</sup>, il y a peut-être là l'amorce d'une tendance d'interprétation claire en ce sens. Si les tribunaux entérinaient cette tendance, ils pourraient conclure plus facilement que l'interprétation des conventions fiscales en fonction de leur objet ou but autorise l'application d'une règle interne anti-abus comme la RGAÉ dans un cas d'abus de convention. Il est d'ailleurs possible que les modifications apportées récemment aux commentaires de l'OCDE incitent les tribunaux à considérer que les conventions fiscales ont pour but de combattre l'évitement fiscal. Auparavant, le paragraphe 7 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle<sup>111</sup> prévoyait que les conventions avaient pour but de promouvoir les échanges commerciaux en éliminant la double imposition et que ces conventions « ne devraient pas [...] faciliter » l'évasion et la fraude fiscales (soulignement de l'auteure). Depuis le 28 janvier 2003, ce même paragraphe 7 réitère le but de promotion d'échanges commerciaux mais il ajoute que les conventions « ont également pour but d'empêcher la fraude et l'évasion fiscales » (soulignement de l'auteure). Il est écrit sous le titre « Préambule des conventions » du présent article que la référence à la prévention de l'évasion fiscale contenue dans le préambule des conventions canadiennes n'est d'aucune aide pour le fisc lorsqu'il est question d'opérations abusives de conventions puisqu'il s'agit là d'évitement et non d'évasion. Cela est vrai dans le contexte canadien et il importe de souligner que sous le titre « Préambule des conventions », on cherchait à déterminer si on pouvait, pour fins fiscales canadiennes, interpréter le préambule des conventions canadiennes comme empêchant l'évitement. Il semble toutefois que dans certains pays francophones, le mot « évasion » peut s'étendre à

106 Goyette, supra, note 1, aux pp. 58-59 et *Coblentz*, supra, note 12, aux pp. 6534-35.

107 Goyette, supra, note 1, à la p. 59.

108 [2000] 4 CTC 159 (CF 1<sup>re</sup> inst.).

109 Ibid., à la p. 179.

110 La première remarque à ce sujet vient de la Cour d'appel fédérale dans *Cudd Pressure Control Inc. c. La Reine*, 98 DTC 6630, aux pp. 6636-37 (CAF) (j. McDonald).

111 Supra, note 18.



des opérations d'évitement<sup>112</sup>. En ayant à l'esprit que le mot « évasion » qui se retrouve au nouveau paragraphe 7 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle signifie probablement « évitement », ce qui est d'ailleurs confirmé par la version anglaise dudit paragraphe 7<sup>113</sup>, il y a maintenant matière à argumenter qu'un des buts des conventions fiscales est la prévention de l'évitement.

### Contexte

La convention de Vienne exige que l'on tienne compte du contexte de la convention ou de la disposition à interpréter. Font partie du contexte le préambule, le texte et les annexes ainsi que les commentaires de l'OCDE<sup>114</sup>. Au sujet du préambule, il était argumenté dans l'essai de 1999 que le préambule des conventions canadiennes n'éclaire pas beaucoup sur la question de savoir si l'article 245 est compatible avec les conventions. Les trois raisons avancées au soutien de cette position sont celles qui ont été expliquées sous le titre « Préambule des conventions » : le fait que 1) le préambule réfère à « l'évasion fiscale », 2) la difficulté pour une convention de prévenir l'évasion fiscale puisqu'elle ne contient aucune disposition permettant d'attaquer l'évasion, et 3) la présence de la disposition sur les avantages relatifs à l'impôt intérieur jumelée au principe selon lequel les conventions ne lèvent pas d'impôt<sup>115</sup>. Tel que mentionné ci-dessus, cette conclusion demeure valable en 2003 sauf à l'égard de la convention Canada-Venezuela dont le préambule anglais, avec sa référence à la « *prevention of fiscal avoidance* », pourrait commander une conclusion de compatibilité entre la RGAÉ et la convention.

Pour ce qui est du texte et des annexes des conventions canadiennes, l'essai de 1999 tentait de déterminer s'il fallait tirer une inférence négative du fait que les conventions canadiennes comportent des mesures anti-abus (par exemple, la restriction des bénéficiaires de la convention aux bénéficiaires effectifs des dividendes, intérêts et redevances) et que seules les conventions canadiennes avec l'Allemagne et les États-Unis prévoient expressément que les États contractants peuvent appliquer des règles internes anti-abus<sup>116</sup>. Autrement dit, l'essai de 1999 cherchait à découvrir si l'absence de dispositions dans les autres conventions autorisant le

112 À ce sujet voir Jean-Marc Déry et David A. Ward, « Canada », dans International Fiscal Association, *Interprétation des conventions de double imposition, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 78a (Deventer, Pays-Bas : Kluwer Law and Taxation, 1993), 259-89, à la p. 269.

113 La version anglaise utilise l'expression « *tax avoidance and evasion* » [évitement et évasion].

114 Goyette, supra, note 1, aux pp. 59-68. Voir aussi John F. Avery Jones, « The Effect of Changes in the OECD Commentaries After a Treaty Is Concluded » (2002) vol. 56, n° 3 *Bulletin for International Fiscal Documentation* 102-9, aux pp. 102-3.

115 Goyette, supra, note 1, à la p. 60.

116 À l'époque de l'essai de 1999, la convention avec l'Allemagne ne contenait pas l'article 29(6) et la discussion n'a donc porté que sur la convention avec les États-Unis. Pour des fins de simplification et parce que l'article 29(6) est similaire à l'article XXIXA(7) de la convention le Canada-États-Unis, la convention avec l'Allemagne est ajoutée à la discussion comme si elle avait été considérée en 1999.

recours à des règles internes anti-abus devait s'interpréter comme signifiant que ces règles internes ne pouvaient être utilisées ou tout simplement comme voulant dire que les parties à ces conventions considéraient qu'il n'était pas nécessaire de prévoir spécifiquement que les règles internes anti-abus peuvent être appliquées. Il était avancé dans l'essai qu'il était possible d'argumenter, en se basant principalement sur la décision de la Cour suprême dans *Stuart Investments Ltd.*<sup>117</sup> dans laquelle la Cour suprême du Canada a refusé de conclure à l'existence d'une règle anti-abus non écrite à cause de la présence d'une mesure anti-abus contenue dans la LIR, que les règles internes anti-abus ne peuvent être invoquées à l'égard des conventions canadiennes autres que celles avec les États-Unis et l'Allemagne. Cependant, l'essai de 1999 faisait valoir que les opinions étaient partagées sur les inférences qu'il était possible de tirer de l'absence de provision expresse permettant le recours à des mesures internes anti-abus et en conséquence, la conclusion de 1999 était que le texte et les annexes des conventions canadiennes, en tant que contexte, n'aident pas à déterminer si les règles internes anti-abus sont compatibles ou non avec les conventions<sup>118</sup>. Cette conclusion tient toujours.

En ce qui a trait aux commentaires de l'OCDE, la conclusion principale de l'essai de 1999 était que ces commentaires sont ambigus et ne semblent viser que les abus impliquant des sociétés écrans. Il était aussi fait mention que dans son rapport sur la concurrence fiscale dommageable<sup>119</sup>, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE avait recommandé la clarification de ces commentaires<sup>120</sup>. Donnant suite à cette recommandation, les commentaires relatifs à la convention modèle ont été modifiés substantiellement et prévoient maintenant que les États peuvent appliquer leurs règles internes anti-abus afin de contrer les opérations abusives de leurs conventions. Les commentaires font état de deux approches qui justifient l'application des règles internes anti-abus à tous les types d'abus des conventions fiscales et non seulement aux situations impliquant des sociétés écrans. La première approche correspond à l'approche de la nature véritable examinée ci-dessus. Selon cette approche adoptée par de nombreux États, un abus de convention est considéré comme un abus de la législation nationale d'imposition et une règle interne anti-abus est en réalité un instrument qui permet de découvrir les faits générateurs de l'impôt. Par conséquent, cette règle anti-abus n'est ni couverte ni affectée par la convention fiscale et, règle générale, il n'y aura pas de conflit entre les règles internes anti-abus et les conventions fiscales<sup>121</sup>. La deuxième approche décrite dans les commentaires modifiés correspond à l'approche interprétative définie ci-dessus. Selon cette approche, un abus de convention n'est pas un abus de la

117 *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 RCS 536, à la p. 557.

118 Goyette, supra, note 1, aux pp. 60-63.

119 Organisation de coopération et de développement économiques, *Concurrence fiscale dommageable : Un problème mondial* (Paris : OCDE, 1998), 53-55 et 77.

120 Goyette, supra, note 1, aux pp. 63-68.

121 Paragraphes 9.2, 22, 22.1 et 22.2 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle, supra, note 18.

législation nationale d'imposition. Cependant, une interprétation correcte des conventions, c'est-à-dire une interprétation effectuée de bonne foi en tenant compte du but et de l'objet des conventions mène ces États à conclure qu'il n'y a pas de conflit entre les mesures internes anti-abus et les conventions fiscales<sup>122</sup>. Peu importe l'approche retenue, les commentaires proposent, à titre de principe directeur servant à déterminer si une conduite est abusive, de vérifier si elle est contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la convention en cause<sup>123</sup>.

Dans l'affaire *Crown Forest*<sup>124</sup>, la Cour suprême du Canada a déclaré que la convention modèle est un outil « fort convaincant » lorsqu'il s'agit de délimiter les paramètres d'une convention et la Cour s'est largement inspirée des commentaires relatifs à cette convention modèle pour rendre sa décision<sup>125</sup>. Il y a donc lieu de s'attendre à ce que les nouveaux commentaires relatifs à l'article 1 aient un impact considérable lorsqu'il sera question de déterminer si une règle interne anti-abus comme la RGAÉ est compatible ou non avec les conventions fiscales canadiennes. Par contre, comme les commentaires considérés par la Cour suprême dans l'affaire *Crown Forest* étaient antérieurs à la convention en cause, il y a lieu de s'interroger sur le poids qu'il faudra donner aux nouveaux commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle dans les cas où il sera question de conventions conclues avant les modifications de janvier 2003. Le comité des affaires fiscales a pris la position que les commentaires postérieurs devraient être considérés lorsqu'il est question d'interpréter une convention sur la base que ces commentaires correspondent à un consensus entre les pays Membres de l'OCDE quant à l'interprétation qu'il y a lieu de donner des dispositions existantes<sup>126</sup>. Il semble d'ailleurs que les commentaires postérieurs constituent une entente ou pratique ultérieures au sens du paragraphe (3) de l'article 31 de la convention de Vienne<sup>127</sup>. Dans la décision finlandaise *A Oyj Abp*<sup>128</sup>, la cour suprême administrative a accordé une très grande importance aux commentaires de l'OCDE postérieurs à la convention en cause tout en mentionnant que les commentaires postérieurs devaient avoir moins de poids que les commentaires antérieurs à une convention. De même, dans *Cudd Pressure*<sup>129</sup>, la Cour d'appel fédérale du Canada a déclaré que bien que la pertinence des commentaires subséquents à une convention soit douteuse, ces

122 Ibid., au paragraphe 9.3.

123 Ibid., au paragraphe 9.5.

124 Supra, note 6, à la p. 827.

125 À ce sujet, voir notamment François Vincent, « Crown Forest Industries: The OECD Model Tax Convention as an Interpretative Tool for Canada's Tax Conventions » (1996) vol. 44, n° 1 *Revue fiscale canadienne* 38-58, aux pp. 55-56.

126 Voir les paragraphes 33 à 36.1 de l'introduction de la convention modèle, supra, note 18.

127 Supra, note 5. À ce sujet, voir Goyette, supra, note 1, à la p. 12. Pour une opinion contraire voir Lang, supra, note 22.

128 *A Oyj Abp*, supra, note 22, à la p. 1065.

129 Supra, note 110, à la p. 6635.

commentaires peuvent tout de même aider à discerner le contexte légal d'une convention et dans les faits, la Cour a tenu compte des commentaires subséquents<sup>130</sup>. Cependant, dans le cas des commentaires modifiés concernant la compatibilité des mesures internes anti-abus avec les conventions, il y a lieu de souligner que six États ne partagent pas les vues exprimées dans ces nouveaux commentaires<sup>131</sup>. De plus, les changements apportés aux commentaires sont très importants car avant les modifications de janvier 2003, il était difficile d'interpréter les commentaires comme permettant l'application de mesures internes anti-abus à des cas autres que ceux de sociétés écrans<sup>132</sup> alors que les commentaires actuels permettent l'application de règles internes anti-abus à tous les types d'abus de convention. À cause de l'ampleur des changements et des réserves exprimées par certains États à l'égard de ces changements, une cour appelée à juger de la compatibilité entre une règle interne anti-abus et une convention pourrait être tentée d'adhérer à l'opinion de certains auteurs selon lesquels les commentaires postérieurs à une convention ne devraient pas avoir une influence importante dans le processus d'interprétation<sup>133</sup>.

Il existe des arguments valables en faveur de la pertinence des commentaires subséquents dans le processus d'interprétation d'une convention. Il existe aussi d'autres arguments qui militent en faveur d'une certaine retenue dans la prise en considération de commentaires subséquents comme ceux relatifs à la compatibilité des mesures internes anti-abus avec les conventions. Dans ce contexte, il est difficile de présumer quels arguments seront retenus par une cour canadienne appelée à se prononcer sur la question. Il apparaît donc opportun de conclure cette discussion sur le contexte des conventions fiscales en rappelant que selon le comité des affaires fiscales de l'OCDE, la prise en considération du contexte dans le cadre du processus d'interprétation d'une convention signifie que l'interprète doit rechercher une application coordonnée de la convention afin d'éviter la double imposition ou l'absence d'imposition<sup>134</sup>.

### *Concordance, symétrie ou réciprocité*

L'essai de 1999 concluait que les deux approches — nature véritable et interprétative — étaient insatisfaisantes parce qu'elles ne donnaient pas de réponse

---

130 Wilson et Welch, supra, note 4, à la p. 6:31.

131 Voir les paragraphes 27.4 à 27.9 des commentaires sur l'article 1 de la convention modèle, supra, note 18. Les six États sont la Belgique, l'Irlande, le Luxembourg, les Pays-Bas, le Portugal et la Suisse.

132 Goyette, supra, note 1, aux pp. 63-68.

133 Wilson et Welch, supra, note 4, aux pp. 6:30-31. Voir aussi Avery Jones, supra, note 114, aux pp. 103-9, où il est écrit que les commentaires subséquents à une convention seront considérés mais que le poids qui leur sera accordé dépendra des circonstances incluant le degré de changements entre les anciens et les nouveaux commentaires ainsi que les raisons pour lesquels il y a un changement dans les commentaires.

134 *Dérogation aux conventions fiscales*, supra, note 16, au paragraphe 19.

valable dans tous les cas d'abus. En 2003, il serait périlleux de n'avoir recours qu'à l'approche de la nature véritable pour résoudre la question de compatibilité de la RGAÉ avec les conventions canadiennes parce qu'elle doit toujours se faire dans le respect du but des conventions, ce qui implique qu'un certain processus interprétatif doit être entrepris. Au surplus, les commentaires de la Cour d'appel fédérale dans *Canadian Pacific*, même si mal fondés, mettent en doute l'application de l'approche de la nature véritable au Canada. Quant à l'approche interprétative en fonction des critères de la convention de Vienne, elle est nécessaire mais elle comporte sa part d'incertitude. Par exemple, les commentaires de l'OCDE sont maintenant clarifiés mais il est difficile de prévoir le poids qui leur sera accordé, surtout à l'égard des conventions antérieures. De plus, le contexte des conventions canadiennes et de leurs dispositions varie grandement d'une convention à l'autre et la jurisprudence internationale n'est toujours pas fixée sur la question de l'application des règles générales anti-abus. Enfin, deux des exemples examinés ci-après concernent des États qui ont exprimé un désaccord avec les commentaires modifiés de janvier 2003 relatifs à l'article 1 de la convention modèle. Selon ces deux États, il n'est pas possible de prétendre que de façon générale, il n'y a pas de conflit entre les règles internes anti-abus et les conventions fiscales ni que tout conflit doit être résolu en faveur de la législation nationale. Pour ces deux États, la question de savoir si une règle interne anti-abus peut être appliquée à l'égard d'une opération abusive d'une convention semble surtout dépendre de la nature de la règle interne anti-abus<sup>135</sup>.

Dans ces circonstances, il apparaît que l'approche proposée dans l'essai de 1999 pour résoudre la question de compatibilité est toujours valable. En effet, cette approche se fonde sur l'élément décisif ou déterminant qui se dégage des approches factuelle (nature véritable) et interprétative : la concordance, symétrie ou réciprocité de traitement par les deux États contractants. L'essai de 1999 proposait, pour résoudre la question de compatibilité entre la RGAÉ et une convention, d'interpréter celle-ci de façon à rechercher la concordance ou symétrie de traitement. Tel que mentionné ci-haut, il s'agit de voir de quel type d'opération il s'agit pour chaque État afin de favoriser une application symétrique de la convention fondée sur la véritable nature de l'opération effectuée. Aussi, cette interprétation concordante ou symétrie de traitement signifie qu'on doit rechercher une interprétation à la convention qui correspond à celle que l'autre État lui prête, à moins, bien entendu, que cette dernière interprétation soit déraisonnable. L'essai de 1999 soutenait que l'approche proposée assurait le respect des deux approches traditionnelles que sont la nature véritable et l'approche interprétative. Cet argument est réitéré dans le présent article, surtout qu'il semble trouver appui auprès du Comité des affaires fiscales de l'OCDE ainsi que dans la doctrine récente qui souligne que sans une certaine réciprocité, il y

135 Voir les paragraphes 27.5 et 27.7 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle qui concernent respectivement l'Irlande et les Pays-Bas.

aura une forme de déséquilibre dans l'application des conventions<sup>136</sup>. Là où il y a un changement de position par rapport à la position exprimée en 1999, c'est dans l'application de cette approche concordante ou symétrique à différentes situations. La discussion qui suit illustre en quoi la position de 1999 est modifiée.

L'essai de 1999 mettait en contraste deux situations d'abus de convention. La première situation d'abus était du dépouillement de surplus similaire à celle de *RMM Canadian Enterprises Inc.*<sup>137</sup>. Il s'agissait d'un cas où un actionnaire résident américain, afin d'éviter un dividende présumé à la liquidation de sa société canadienne transfère ses actions dans celle-ci à une autre société qu'il contrôle. Le but de ce transfert est de réaliser un gain en capital non imposable au Canada selon la convention entre le Canada et les États-Unis. La deuxième situation impliquait une institution financière canadienne qui souscrit à des actions privilégiées dans une filiale irlandaise et qui tente de déduire les dividendes reçus de la filiale irlandaise du calcul de son revenu canadien en invoquant l'alinéa 113(1)a LIR sur la base que ces dividendes proviennent du surplus exonéré de la filiale irlandaise. Le ministre du Revenu national, sur le fondement de l'alinéa 258(3)a ou, s'il s'agit d'actions privilégiées perpétuelles, de l'article 245, traitait les montants reçus de la filiale irlandaise comme des intérêts imposables au Canada.

Dans l'exemple de dépouillement de surplus, l'essai de 1999 faisait valoir que la recherche de l'interprétation concordante mène à la conclusion que la RGAÉ est compatible avec la convention fiscale puisque les États-Unis considèrent que l'opération réalisée par le contribuable en est une de dépouillement de surplus. De plus, l'application de la RGAÉ dans un tel cas reconnaît la véritable nature de l'opération réalisée : le dépouillement de surplus. Elle correspond aussi aux trois objets possibles d'une convention : la répartition du pouvoir d'imposition entre les États, la prévention de la double imposition et la prévention de l'évitement fiscal (en admettant que la tendance jurisprudentielle qui attribue un tel but aux conventions se maintienne).

Cette conclusion est toujours valable en 2003 et elle apparaît d'autant plus fondée si l'on tient compte du rapport de l'OCDE concernant l'application de la convention modèle aux sociétés de personnes. Dans ce rapport, le Comité des affaires fiscales se penche sur la question de savoir si un État, appelé l'État de source, doit accorder le bénéfice de sa convention aux associés d'une société de personnes qui a perçu un revenu sur son territoire<sup>138</sup>. En vertu de sa législation interne, l'État de

136 Wilson et Welch, supra, note 4, à la p. 6:62.

137 Supra, note 3.

138 Organisation de coopération et de développement économiques, *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, Questions de fiscalité internationale n° 6 (Paris : OCDE, 1999), paragraphes 47 à 56. Les conclusions de ce rapport ont été incorporées dans les commentaires sur l'article 1 et sur d'autres dispositions de la convention modèle. À ce sujet, voir le paragraphe 2 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle, supra, note 18.

source considère cette société de personnes comme une entité transparente, c'est-à-dire une entité non imposable et par conséquent, comme n'étant pas un « résident » au sens d'une convention. Selon le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, dans la mesure où l'État de résidence des associés applique aussi le régime de la transparence fiscale à la société de personnes et par conséquent, impose les associés sur le revenu tiré par la société de personnes, il est logique que l'État de source accorde aux associés le bénéfice de la convention qu'il a conclue avec l'État de résidence des associés. Par contre, dans les cas où l'État de résidence des associés traite la société de personnes comme une entité imposable (et par conséquent, n'impose pas les associés), le Comité des affaires fiscales estime que l'État de source ne doit pas accorder aux associés le bénéfice des dispositions de la convention qu'il a conclue avec l'État de résidence des associés. Le Comité écrit :

Dans ce dernier cas, l'hypothèse sous-jacente sur laquelle repose l'attribution des droits d'imposition et selon laquelle l'État de source n'est obligé de réduire l'impôt exigible au titre de sa législation intérieure que si le revenu en cause est imposable entre les mains d'un résident de l'État partenaire à la convention n'est pas présente<sup>139</sup>.

Le Comité recommande donc à l'État de source, lorsqu'il applique la convention à des sociétés de personnes, de prendre en compte, au titre du contexte factuel dans lequel la convention doit être appliquée, le traitement réservé à un élément de revenu perçu sur son territoire par l'État du contribuable demandant à bénéficier de la convention en qualité de résident. Le Comité considère qu'une telle approche tient compte des objectifs fondamentaux de la convention qui sont d'« éliminer la double imposition et éviter l'absence d'imposition »<sup>140</sup>. De l'avis de l'auteur du présent article, la démarche proposée par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE à l'État de source qui cherche à appliquer une convention fiscale à une société de personnes correspond à la symétrie de traitement proposée en 1999 et réitérée dans le présent article pour résoudre la question de compatibilité entre les règles internes anti-abus et les conventions fiscales.

Dans l'exemple impliquant une institution financière canadienne qui souscrit à des actions privilégiées d'une filiale irlandaise, l'essai de 1999 maintenait que la recherche de la concordance menait au résultat contraire : l'article 245 (ou l'alinéa 258(3)a)) est incompatible avec la convention fiscale. L'application d'une mesure canadienne anti-abus à un tel scénario ne respectait ni l'attribution des pouvoirs d'imposition (l'Irlande pouvant imposer les bénéfices et la convention prévoyant que la déduction de l'alinéa 113(1)a) doit s'appliquer même aux dividendes provenant de bénéfices assujettis à un traitement privilégié en Irlande) ni la prévention de la double imposition (le Canada imposant des bénéfices imposés en Irlande).

Si les faits demeurent tels que décrits dans l'essai de 1999, la conclusion d'incompatibilité entre la RGAÉ (ou l'alinéa 258(3)a)) et les conventions demeure

139 Ibid., au paragraphe 53.

140 Ibid. au paragraphe 52.

valable en 2003. Par contre, s'il devait être établi qu'en réalité l'Irlande (ou un autre pays si l'opération implique une filiale d'un autre pays) qualifie l'investissement sous forme d'actions privilégiées en prêt et accorde une déduction fiscale à la filiale lorsque celle-ci paie les dividendes à la société canadienne, la conclusion au sujet de la compatibilité entre les mesures canadiennes anti-abus et la convention serait tout à fait contraire à celle de 1999. En effet, avec de tels faits, une interprétation concordante serait celle qui reconnaît que l'opération en est une de prêt et non d'investissement en actions. Cette interprétation concorderait avec la véritable nature de l'opération. De plus, cette interprétation concorderait avec le contexte des conventions dans la mesure où, tel qu'exprimé par le comité des affaires fiscales de l'OCDE, ce contexte requiert une application coordonnée de la convention, de manière à éviter la double imposition (les intérêts payés par la filiale donnent droit à une déduction dans le calcul du revenu) ou l'absence d'imposition (ce qui arriverait si le Canada n'appliquait pas de mesure anti-abus puisque le montant payé à la société canadienne serait déduit par la filiale et ne serait pas imposé au Canada).

En recherchant la symétrie de traitement dans ce cas d'investissement en Irlande afin de déterminer s'il y a compatibilité ou non entre la RGAÉ et la convention Canada-Irlande, il y a respect non seulement de la nature véritable de l'opération mais aussi du contexte de la convention en cause. De plus, cette approche correspond à celle recommandée par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE dans les situations où il y a conflit de qualification, c'est-à-dire dans les cas où l'État de résidence et l'État de source appliquent des articles différents de la convention en fonction de leur droit interne<sup>141</sup>. En effet, dans de tels cas, le Comité des affaires fiscales est d'avis que la manière dont l'État de résidence élimine la double imposition dépend, dans une certaine mesure, des modalités d'application de la convention par l'État de source. La position du Comité repose sur l'article 23 de la convention modèle qui stipule qu'un allègement doit être accordé, soit par le système d'exemption, soit par le système d'imputation, aux éléments de revenu qui sont imposables par ailleurs « conformément aux dispositions de la convention »<sup>142</sup>. Donc, selon le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, l'État de source qualifie un élément d'une certaine façon et dans la mesure où cette qualification est faite conformément aux dispositions de la convention, l'État de résidence est tenu de la

141 *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, supra, note 138, aux paragraphes 93 à 123. Voir aussi les paragraphes 32.1 à 32.7 des commentaires relatifs aux articles 23A et 23B de la convention modèle, supra, note 18.

142 Le paragraphe 2 de l'article XIV de la convention Canada-Irlande prévoit aussi que le Canada accordera un crédit à l'égard de l'impôt payé en Irlande « conformément à la présente Convention ». (Convention entre le gouvernement du Canada et le gouvernement de l'Irlande tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Ottawa le 23 novembre 1966.) Cependant, contrairement à d'autres conventions, la convention entre le Canada et l'Irlande ne contient pas de disposition spécifique en ce qui a trait à l'élimination de la double imposition à l'égard de dividendes provenant du surplus exonéré d'une société étrangère. À ce sujet, voir Goyette, supra, note 1, aux pp. 46-47.



respecter lorsqu'il élimine la double imposition. Dans l'exemple d'investissement en Irlande, la démarche préconisée par l'OCDE signifie que le Canada devrait tenir compte de la qualification de l'investissement par l'État irlandais afin de déterminer s'il y a élimination de la double imposition (et dans l'affirmative, dans quelle mesure). Il s'agit là d'une démarche analogue à celle qui doit être suivie lorsqu'on recherche la symétrie de traitement afin de déterminer s'il est permis ou non d'appliquer une règle interne anti-abus dans un cas d'abus de convention. Dès lors, peut-on voir dans cette prise de position de l'OCDE une consécration de la symétrie de traitement prônée en 1999 et réitérée dans le présent article ?

La position exprimée par l'OCDE selon laquelle l'État de résidence est tenu de respecter la manière dont l'État de source qualifie un élément de revenu vise les cas d'application d'une convention fiscale à une société de personnes. Il ne s'agit donc pas de commentaires portant sur l'abus de convention. La nouvelle position ou à tout le moins la position clarifiée de l'OCDE est que les règles internes anti-abus sont compatibles avec les conventions fiscales mais les commentaires qui expriment cette nouvelle position ne posent pas comme condition d'application des règles internes anti-abus qu'il soit tenu compte de comment l'autre État a traité l'opération. Dans ce contexte, il est permis de douter que l'OCDE conclurait qu'un État de résidence qui considère qu'il y a eu abus de sa convention avec l'État de source doit néanmoins respecter la qualification donnée à un élément de revenu par cet État de source alors que l'application d'une règle interne anti-abus qualifie autrement l'élément en question. Dès lors, la position prise par l'OCDE dans son rapport sur les sociétés de personnes ne peut être perçue comme une consécration de la symétrie de traitement prônée en 1999 et réitérée dans le présent article.

Ceci étant dit, il importe de souligner que l'Irlande a fait des observations à l'égard des nouveaux commentaires de l'OCDE concernant l'application des mesures internes anti-abus dans les cas d'abus de convention. En fait, l'Irlande a indiqué son désaccord avec la conclusion générale exprimée dans ces nouveaux commentaires selon laquelle il n'y a pas de conflit entre les règles internes anti-abus et les conventions ou que tout conflit doit être résolu en faveur de ces règles internes. Selon l'Irlande, la possibilité d'appliquer une règle interne anti-abus à l'égard d'une opération abusive de convention « dépendra de la nature de la disposition législative interne et également des relations légales et constitutionnelles établies dans les différents États membres entre la législation nationale et les accords et le droit internationaux »<sup>143</sup>. Or, l'approche de la symétrie de traitement respecte certainement les relations légales entre les législations nationale canadienne et irlandaise et la convention Canada-Irlande puisque la pierre angulaire de cette approche consiste à tenir compte de la véritable nature de l'opération selon la législation interne de chaque État<sup>144</sup> afin d'assurer que la convention s'applique

143 Paragraphe 27.5 des commentaires relatifs à l'article 1, paragraphe 40.3 des commentaires relatifs à l'article 7 et paragraphe 68.2 des commentaires relatifs à l'article 10 de la convention modèle, supra, note 18.

144 Cela ne veut pas dire que l'opération doit être imposée de la même façon par les deux États.

de façon coordonnée, c'est-à-dire d'une façon qui évite la double imposition ainsi que l'absence d'imposition. Par conséquent, même en l'absence de consécration par l'OCDE, la recherche de la symétrie de traitement devrait être privilégiée lorsqu'il est question de déterminer si une règle interne anti-abus est compatible ou non avec une convention. Appliquée avec souplesse et objectivité, cette approche de la symétrie de traitement peut apporter des résultats adéquats et ce, même dans les « cas limites » comme le démontre l'application révisée de cette méthode au « cas limite » observé en 1999.

Ce « cas limite » étudié en 1999 est en fait une variation de la situation classique de « course aux traités » (pour reprendre l'expression française utilisée par la Cour suprême dans *Crown Forest*<sup>145</sup>) par laquelle une société des Pays-Bas est interposée afin de profiter de la convention entre le Canada et les Pays-Bas<sup>146</sup>. Dans l'exemple en question, une société des Bahamas voulait prêter de l'argent à une société canadienne mais un prêt direct aurait donné lieu à un impôt de la partie XIII de la LIR de 25 pour cent. Par conséquent, la société des Bahamas incorporait une société aux Pays-Bas (PAYSOC) qui, elle, prêtait l'argent à la société canadienne. L'opération était structurée de façon à ce qu'un impôt très faible soit payé aux Pays-Bas et à éviter une retenue à la source lorsque l'argent retournait aux Bahamas<sup>147</sup>.

L'essai de 1999 concluait que la recherche de la concordance signifiait que la RGAÉ ne pouvait pas être invoquée dans cette situation. Cette conclusion s'appuyait principalement sur les éléments suivants :

- les Pays-Bas considèrent que PAYSOC est résidente de ce pays et a droit aux bénéfices de la convention avec le Canada;
- les Pays-Bas traitent les montants reçus par PAYSOC comme des intérêts imposables ce qui veut dire que le Canada doit aussi considérer que la société canadienne a versé des intérêts à PAYSOC et
- l'intention objective des États contractants est que les règles internes anti-abus ne s'appliquent pas aux abus de la convention entre le Canada et les Pays-Bas.

Un second regard sur ce scénario ou une application plus souple et objective de la recherche de la symétrie de traitement commande une conclusion contraire.

Tout d'abord, il faut mentionner que dans plusieurs situations comme celle de PAYSOC, un argument selon lequel une société comme PAYSOC n'est pas le bénéficiaire effectif des intérêts pourra être avancé et en fonction des faits, cet argument pourrait convaincre un tribunal qu'il n'y a pas lieu d'accorder la

---

145 *Crown Forest*, supra, note 6.

146 Convention entre le Canada et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à La Haye le 27 mai 1986 et modifiée par les protocoles signés le 4 mars 1993 et le 25 août 1997.

147 Goyette, supra, note 1, aux pp. 28-29 et 75-76.

réduction de retenue à la source prévue par la convention. L'article 11(2) de la convention entre le Canada et les Pays-Bas prévoit une réduction du taux de la retenue à la source à laquelle a droit l'État de source (dans ce cas-ci le Canada) mais seulement dans la mesure où la personne qui réclame ce taux réduit est le « bénéficiaire effectif » des intérêts. En droit canadien, la Cour suprême du Canada a fait référence au raisonnement suivant au sujet de la signification de l'expression « *beneficial owner* » :

[traduction] Il me semble que le sens courant de l'expression « propriétaire bénéficiaire » [*beneficial owner*] est celui de véritable propriétaire ou propriétaire réel du bien. Le bien peut être enregistré à un autre nom ou détenu en fiducie pour le véritable propriétaire, mais le « propriétaire bénéficiaire » est celui qui, en dernier ressort, exerce les droits de propriété sur le bien<sup>148</sup>.

Aussi, bien que le droit néerlandais sur le sens du mot « bénéficiaire effectif » ne soit pas des plus cohérents, on peut trouver dans les commentaires du sous-ministre des Finances ainsi que dans une décision de la Hoge Raad, la plus haute instance judiciaire néerlandaise, des éléments qui démontrent que la convention entre le Canada et les Pays-Bas ne peut s'appliquer qu'au bénéficiaire effectif d'un revenu comme les dividendes ou intérêts, c'est-à-dire la personne qui pourra profiter librement de ces dividendes ou intérêts<sup>149</sup>. De même, les commentaires modifiés de l'OCDE relatifs aux articles 10, 11 et 12 de la convention modèle mentionnent que le terme

bénéficiaire effectif n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique, mais doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

Les commentaires modifiés ajoutent qu'il serait contraire au but et à l'objet de la convention qu'un État de source (comme le Canada dans l'exemple de PAYSOC) accorde une réduction d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit à titre d'agent ou mandataire ou comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause<sup>150</sup>. Il s'ensuit que si les faits démontrent que PAYSOC n'est qu'un agent, un conduit ou qu'elle ne peut profiter librement des intérêts payés par la société canadienne, un tribunal devrait conclure que PAYSOC n'est pas le bénéficiaire effectif des intérêts et qu'en conséquence, elle n'a pas droit au taux réduit de retenue à la source prévu par la convention entre le Canada et les Pays-Bas.

148 *Covert et autres c. Ministre des Finances (NÉ)*, [1980] 2 RCS 774, à la p. 784, citant le juge Hart : *JC MacKeen Estate c. Min of Finance (NS)*, [1977] CTC 230, à la p. 247 (NS SCTD).

149 Van Weeghel, supra, note 24, aux pp. 74-77.

150 Voir notamment les paragraphes 12 et 12.1 relatifs à l'article 10, les paragraphes 8 et 8.1 relatifs à l'article 11 et les paragraphes 4 et 4.1 relatifs à l'article 12 de la convention modèle, supra, note 18.

Deuxièmement, en ce qui a trait à la conclusion de 1999 selon laquelle les Pays-Bas considèrent que PAYSOC est résidente de ce pays, il faut reconnaître que la question de déterminer si PAYSOC est résidente ou non des Pays-Bas est avant tout une question de droit néerlandais<sup>151</sup>. Cependant, une analyse plus poussée de cas similaires à celui de PAYSOC révèle que les autorités fiscales des Pays-Bas ne sont pas tellement convaincues qu'une société dans la situation de PAYSOC est résidente des Pays-Bas. Certains agents du fisc néerlandais sont prêts à admettre qu'ils utilisent une notion « fictive » du mot « résidence » puisque dans la plupart des cas, les sociétés comme PAYSOC ont leurs « *mind and management* » situés dans un autre pays et qu'au niveau local, la seule présence est celle d'un fiduciaire néerlandais qui s'occupe des formalités administratives. Dans certains cas, la société néerlandaise n'est en réalité qu'une chemise dans le classeur d'une société de fiducie qui administre, moyennant une certaine rémunération, des centaines de sociétés comme PAYSOC. Dans de telles circonstances, peut-on objectivement prétendre que les États contractants, soit les Pays-Bas et le Canada, ont voulu protéger des sociétés comme PAYSOC lorsqu'ils ont convenu de conclure un accord qui restreint leurs pouvoirs d'imposition à l'égard des résidents de l'autre État ?

Il est vrai que les Pays-Bas vont reconnaître que PAYSOC a reçu des intérêts et que la symétrie de traitement commande que le Canada considère aussi que des intérêts ont été payés. Cependant, cela ne devrait pas être un obstacle à la conclusion selon laquelle ce n'est pas un « résident » des Pays-Bas au sens de la convention Canada-Pays-Bas qui reçoit ces intérêts, surtout que les Pays-Bas eux-mêmes ne sont pas convaincus de la résidence de PAYSOC. Ce constat conduit à la question de l'intention des États contractants et de l'objet de la convention. L'essai de 1999 parlait d'intention objective des États contractants, mais, en réalité, c'était l'interprétation subjective qui était examinée puisqu'il était avancé que les Pays-Bas, reconnus pour les traitements fiscaux favorables qu'ils accordent aux sociétés de gestion, n'ont certainement jamais eu l'intention que des règles internes anti-abus s'appliquent à leurs conventions. Objectivement, peut-on considérer que les deux États qui ont signé la convention dont PAYSOC veut bénéficier ont réellement voulu qu'une société dans la même position que PAYSOC en bénéficie ? Il y a de fortes raisons d'en douter.

Par ailleurs, même s'il fallait tenir compte du fait que la convention a été conclue avec un pays qui est reconnu pour le traitement fiscal favorable qu'il accorde aux sociétés de gestion, il ne faut pas négliger le fait que les Pays-Bas eux-mêmes utilisent leur règle interne anti-abus, la *fraus legis*, pour attaquer les opérations abusives de leurs conventions ou quasi-conventions<sup>152</sup>. De plus, les Pays-Bas ont exprimé leur désaccord à l'égard des récents commentaires de l'OCDE selon lesquels il est maintenant reconnu que les États peuvent appliquer leurs règles internes anti-abus aux abus de convention. Cependant, les Pays-Bas n'ont pas pris la position

151 Voir l'article 4 de la convention Canada-Pays-Bas, supra, note 146.

152 Van Weeghel, supra, note 24, aux pp. 145 et 172-75.

qu'il n'était jamais possible d'appliquer des règles internes anti-abus aux abus de convention. Plutôt, les Pays-Bas ont mentionné que la possibilité d'appliquer les règles internes anti-abus dépendait, entre autres, de la nature de la règle interne et ils ont reconnu que l'application de ces règles peut être justifiée dans des cas « d'usage clairement non prévu de la convention »<sup>153</sup>. Encore une fois, peut-on objectivement prétendre que l'usage que PAYSOC tente de faire de la convention entre les Pays-Bas et le Canada est un usage voulu par les États contractants ?

## CONCLUSION

En conclusion, l'interprétation concordante ou symétrique<sup>154</sup> est l'élément qui ressort des deux approches : nature véritable et interprétative — traditionnellement utilisées pour déterminer si une mesure interne anti-abus est compatible ou non avec une convention. Au surplus, l'interprétation concordante mène à un résultat qui correspond à celui obtenu en appliquant les deux approches traditionnelles et vient rejoindre les commentaires de l'OCDE ainsi que la présomption contre la course aux traités élaborée dans *Crown Forest*.

Ce second regard sur les règles générales anti-abus de conventions et l'interaction entre les conventions fiscales et la RGAÉ amène des conclusions différentes de celles auxquelles arrivait l'essai de 1999. Ce phénomène n'est pas étonnant considérant que la fiscalité est un domaine en perpétuelle évolution et que la question de l'abus des conventions n'a pas encore généré une jurisprudence solide, tant au niveau canadien qu'au niveau international. Dans ce contexte, il y aura sûrement lieu, dans quelques temps, de se pencher à nouveau sur la question de l'abus des conventions et d'examiner si l'évolution jurisprudentielle ou doctrinale supporte les opinions de cet article.

153 Paragraphe 27.7 des commentaires relatifs à l'article 1 de la convention modèle, supra, note 18.

154 Ou la recherche de réciprocité, le nom n'ayant pas d'importance.