



Le 27 septembre 2010

[TRADUCTION]

Par courriel : jflaherty@fin.gc.ca

L'honorable James M. Flaherty, C.P., député
Ministre des finances
Ministère des Finances Canada
140, rue O'Connor
Ottawa (Ontario) K1A 0G5

Objet : Projet de loi du 27 août 2010 – Déclaration de renseignements concernant les opérations d'évitement fiscal

Monsieur le ministre,

Je vous écris au nom de l'Association du Barreau canadien (ABC) afin de commenter les dispositions du projet de loi publié le 27 août 2010 qui portent sur la déclaration de renseignements concernant les opérations d'évitement fiscal (les mesures sur la déclaration de renseignements). Par la voie de sa participation au Comité mixte sur la fiscalité de l'ABC et de l'Institut Canadien des Comptables Agréés, la Section nationale du droit fiscal de l'ABC (la Section de l'ABC) a déjà présenté, dans un autre mémoire envoyé à votre Ministère, des commentaires portant sur plusieurs composantes du projet de loi du 27 août 2010.

L'ABC est une association nationale qui regroupe plus de 37 000 avocats (partout au Canada), notaires (au Québec), étudiants en droit et professeurs de droit. Notre mandat comprend l'amélioration du droit et de l'administration de la justice, l'avancement de systèmes de justice équitables et de réformes judiciaires efficaces, ainsi que la protection et l'avancement de la primauté du droit et de l'indépendance de la profession juridique.

Notre attention se porte tout particulièrement sur les mesures visant la déclaration de renseignements. En effet, si ces mesures sont adoptées sous leur forme actuelle, elles porteront gravement atteinte au secret professionnel des avocats et compromettront l'indépendance de la profession juridique. Ce sont des éléments fondamentaux qui constituent la base du système de justice canadien et il est dans l'intérêt de tous les Canadiens et de toutes les Canadiens de les préserver. Nous vous exhortons à modifier ces mesures sur la déclaration de renseignements afin d'exclure les avocats (partout au Canada) et les notaires (au Québec) de l'application de l'obligation de déclaration proposée. Si la Section de l'ABC a présenté ses commentaires dans le mémoire ci-joint, cette question est toutefois importante pour l'ensemble de la profession juridique.

Nous espérons que nos commentaires pourront vous être utiles. L'ABC participe volontiers aux efforts du gouvernement qui visent un régime fiscal plus équitable tout en veillant à préserver la primauté du droit et à permettre aux avocats de s'acquitter, avec une loyauté absolue, de leurs obligations envers leurs clients. Si vous ou vos représentants souhaitez discuter de notre mémoire, il nous fera plaisir de vous rencontrer.

Je vous prie d'agrérer, monsieur le ministre, l'expression de mes sentiments distingués.

(Original signée par Rod Snow)

Rod Snow

cc. L'honorable Rob Nicholson, C.P., député
Ministre de la Justice

p.j.

**Mémoire de l'Association du Barreau canadien¹
sur le projet de loi du 27 août 2010 relatif à
la déclaration de renseignements concernant les opérations d'évitement fiscal**

I. INTRODUCTION

1. Tel que proposé, le paragraphe 237.3(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR) impose une nouvelle obligation de déclaration de renseignements quant aux « opérations à déclarer ». Parmi les personnes assujetties à cette obligation de déclaration de renseignements créée en vertu du paragraphe 237.3(2) se trouvent tout « conseiller » qui a droit à certains honoraires relativement à une opération à déclarer.
2. Une personne qui est sujette à cette obligation de déclaration de renseignements et qui omet de se conformer au paragraphe 237.3(2) est passible d'une pénalité en vertu du paragraphe 237.3(8). Le montant de la pénalité est établi en fonction du total des honoraires relativement à une opération à déclarer auquel a droit le « conseiller » dans ladite opération.
3. Un « conseiller » à l'égard d'une opération ou d'une série d'opérations désigne une personne qui fournit, directement ou indirectement et de quelque manière que ce soit, à toute personne (y compris toute personne qui participe à l'opération pour le compte d'une autre personne), une protection contractuelle à l'égard de l'opération ou de la série d'opérations, ou toute assistance ou tout conseil au titre de la création, de l'élaboration, de la planification, de l'organisation ou de la mise en vigueur de l'opération ou de la série d'opérations. Il est ainsi entendu que la définition de « conseiller » englobera les avocats et avocates (partout au Canada) et les notaires (au Québec)² qui fournissent une assistance ou un conseil à toute personne à l'égard d'une opération ou d'une série d'opérations.
4. Les « honoraires » qui (i) servent à identifier un conseiller qui est sujet à l'obligation de déclaration de renseignements en vertu du paragraphe 237.3(2) tel que proposé, et qui (ii) sont pertinents pour le calcul d'une pénalité imposée en vertu du paragraphe 237.3(8) comprennent, entre autres, les honoraires qui, dans quelque mesure que ce soit :
 - (a) sont calculés en fonction du montant d'un avantage fiscal qui résulte ou qui résulterait de l'opération d'évitement ou de la série d'opérations d'évitement si ce n'était de l'application de l'article 245 (la règle générale anti-évitement);
 - (b) sont conditionnels à l'obtention d'un avantage fiscal qui résulte ou qui résulterait de l'opération d'évitement ou de la série d'opérations d'évitement si ce n'était de l'application de l'article 245, ou qui pourraient être remboursés, recouvrés ou réduits, de quelque manière que ce soit, dans le cas où la personne n'obtiendrait pas d'avantage fiscal de l'opération d'évitement ou de la série d'opérations d'évitement.
5. Les mesures sur la déclaration de renseignements, d'abord annoncées lors du budget fédéral du 4 mars 2010, visent à assurer l'intégrité du régime fiscal canadien et à en améliorer l'équité. L'ABC convient que tous les Canadiens et toutes les Canadiennes bénéficieront d'un régime fiscal plus équitable et qu'un régime d'autocotisation qui fonctionne bien nécessite que les contribuables respectent bien les lois fiscales canadiennes. L'ABC conteste toutefois des

¹ Le présent mémoire a été préparé par la Section nationale du droit fiscal de l'Association du Barreau canadien, avec l'aide de la Direction de la législation et de la réforme du droit du bureau national. Ce mémoire a été approuvé à titre de déclaration publique de l'Association du Barreau canadien.

² Dans ce mémoire, « avocats » ou « avocates » désigne également, et le cas échéant, les notaires (au Québec).

mesures qui facilitent l'administration des lois fiscales canadiennes, mais au risque de compromettre l'indépendance du Barreau et le secret professionnel des avocats, deux composantes fondamentales du système juridique canadien. L'objectif du ministère des Finances, soit de créer des conditions propices à un régime fiscal plus équitable pour tous les Canadiens et toutes les Canadiennes, est louable. Les éléments fondamentaux qui constituent la base du système de justice canadien doivent cependant être protégés.

II. OBLIGATION DE DÉCLARATION DE RENSEIGNEMENTS

a. Ingérence sur le secret professionnel entre avocat et client

6. Conformément au paragraphe 237.3(2) tel que proposé, une obligation de déclaration de renseignements au sujet d'une « opération à déclarer » sera imposée à un avocat qui a droit à certains honoraires relativement à cette opération et qui fournit, à quiconque, son assistance ou ses conseils quant à la création, l'élaboration, la planification, l'organisation ou la mise en vigueur d'une telle opération ou d'une série de telles opérations. Ceci obligera l'avocat à communiquer certains renseignements confidentiels de son client, qui - à tous autres égards - seraient protégés par le privilège du secret professionnel entre l'avocat et son client. Nous sommes d'avis que l'objectif de rendre le régime d'autocotisation plus robuste en exigeant des avocats qu'ils déclarent les opérations de leurs clients doit céder face à la préservation et à la protection du privilège du secret professionnel entre avocat et client.
7. Il est essentiel pour la bonne administration de la justice et pour la confiance qu'y accorde le public que les communications entre un avocat et son client demeurent confidentielles. L'importance du privilège du secret professionnel entre avocat et client, non seulement pour le client qui en exige la protection mais également pour la société dans son ensemble, a été reconnue par la Cour suprême du Canada dans *R. c. McClure*, [2001] 1 R.C.S. 445 :

« [32] Le juge Cory réitère l'importance fondamentale du secret professionnel de l'avocat dans l'arrêt *Jones*, précité, par. 45 :

Le secret professionnel de l'avocat est considéré depuis longtemps comme étant d'une importance fondamentale pour notre système judiciaire. Cette règle a été reconnue il y a plus de cent ans, dans *Anderson c. Bank of British Columbia* (1876), 2 Ch. D. 644 (C.A.), à la p. 649 :

[TRADUCTION] L'objet et la teneur de la règle sont les suivants : comme, en raison de la complexité et des difficultés inhérentes à notre droit, les procès ne peuvent être correctement menés que par des professionnels, il est absolument nécessaire qu'un homme fasse appel à des avocats professionnels pour faire valoir ses droits ou se défendre contre une demande injustifiée [...] qu'il puisse, pour employer une expression populaire, tout avouer au professionnel qu'il consulte pour faire valoir sa demande ou pour se défendre [...], qu'il puisse placer toute sa confiance dans ce représentant professionnel et que les choses communiquées demeurent secrètes, sauf consentement de sa part (car il s'agit de son privilège et non de celui du mandataire qui reçoit l'information confidentielle), afin qu'il soit bien préparé à mener son procès.

[33] L'importance du secret professionnel de l'avocat pour le système juridique et pour l'ensemble de la société aide à déterminer si et dans quelles circonstances ce privilège devrait céder le pas au droit d'un individu de présenter une défense pleine et entière. Le droit est complexe. Le rôle des avocats est singulier. La communication libre et franche entre l'avocat et son client protège les droits que la common law reconnaît au citoyen. Il est essentiel qu'un avocat soit au courant de tous les faits qui ont trait à la situation de son client. L'existence d'un droit fondamental au secret professionnel de l'avocat encourage la

divulgation dans les limites des rapports que l'avocat a avec son client. L'affaiblissement du secret professionnel de l'avocat peut contribuer à restreindre la communication entre un avocat et son client. L'immunité de ce privilège contre toute attaque s'explique par la nécessité de le préserver. »

8. La Cour suprême a également reconnu que le privilège du secret professionnel entre avocat et client doit être aussi absolu que possible, afin d'assurer la confiance du public et de demeurer pertinent. Ainsi toute ingérence sur le secret professionnel entre avocat et client fera l'objet de circonspection.
9. Dans *Fédération des ordres professionnels de juristes du Canada c. Procureur général du Canada*, [2001] C.S.C.-B. 1593, la Fédération des ordres professionnels de juristes et l'Association du Barreau canadien ont réussi à obtenir la suspension de certaines obligations de déclaration de renseignements qui étaient imposées aux avocats en vertu de la *Loi sur le recyclage des produits de la criminalité*. Un des objectifs que visait cette loi était d'exiger des avocats qu'ils déclarent les transactions financières de leurs clients s'ils soupçonnaient que ces transactions étaient reliées à la commission d'une infraction de blanchiment d'argent. La Cour suprême de la Colombie-Britannique a suspendu l'application, aux avocats, de la disposition sur l'obligation de déclaration, en faisant valoir que cette disposition permettait une ingérence sans précédent sur la relation traditionnelle entre l'avocat et son client.
10. Le fait d'exclure les avocats de l'application des mesures sur la déclaration de renseignements pour ce qui est de renseignements obtenus dans le cadre d'une relation entre avocat et client, n'atténuerait pas l'efficacité du régime proposé de déclaration de renseignements. Sous réserve de cette exception, l'obligation de déclaration de renseignements continuerait à s'appliquer, dans les circonstances prévues par les dispositions législatives proposées, à toute personne qui retire un avantage fiscal d'une opération à déclarer, à toute personne qui a participé à une opération d'évitement qui est une opération à déclarer qui profite à un tiers qui en retire un avantage fiscal, ainsi qu'à tout promoteur de l'opération à déclarer.

b. Indépendance de la profession juridique

11. L'article 237.3, tel que proposé, place les avocats en situation de conflit d'intérêts, et les empêche de s'acquitter de leurs obligations envers leurs clients avec une loyauté absolue.
12. Le paragraphe 237.3(8), tel que proposé, impose une pénalité pour non-conformité qui pourrait entraîner le versement, à l'Agence du revenu du Canada (ARC), de tous les honoraires payés à un conseiller relativement à l'opération à déclarer concernée. L'obligation des avocats envers leurs clients ne peut être partagée. L'imposition aux avocats d'une obligation de déclaration (sous menace d'une pénalité) par rapport aux arrangements fiscaux de leurs clients mènera inévitablement à ce que les avocats songent au risque de voir leur propre responsabilité engagée, alors qu'ils sont en train de conseiller leurs clients.
13. Ceci est particulièrement vrai avec l'actuel régime de déclaration, en vertu duquel la raison d'être d'une opération à déclarer et de l'obligation de déclaration dépend, entre autres, de l'existence d'une « opération d'évitement ». Par ailleurs, l'existence d'une « opération d'évitement » est identifiée en évaluant le motif ou les motifs du contribuable en se livrant à l'opération en question. Comme l'a reconnu la Cour suprême dans *Sa Majesté la Reine c. Hypothèques Trustco Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601 (aux paragraphes 28 et 29) :

[28] [...] Le libellé de la disposition prévoit simplement une évaluation objective de l'importance relative des motivations auxquelles obéissait l'opération. [29] Là encore, l'examen porte sur les faits. Le contribuable ne peut se soustraire à l'application de la RGAE en déclarant simplement que l'opération a été principalement effectuée pour un objet non

fiscal. Le juge de la Cour de l'impôt doit soupeser la preuve pour décider s'il est raisonnable de conclure que l'opération n'a pas été principalement effectuée pour un objet non fiscal. Cette décision fait appel au caractère raisonnable, ce qui indique qu'il faut envisager objectivement la possibilité que les événements se prêtent à diverses interprétations.

Les avocats seront placés en une situation intenable si leurs propres obligations de déclaration entrent en ligne de compte - ou sont perçues comme entrant en ligne de compte - dans leurs conseils et dans leur caractérisation de l'opération d'un client comme étant une « opération d'évitement ». La simple perception que des considérations relatives aux obligations de déclaration de l'avocat et à ses responsabilités en vertu de ce régime pourraient influencer les conseils donnés à un client constitue, en elle-même, une menace pour l'indépendance du Barreau.

14. Dans *Procureur général du Canada c. Law Society of British Columbia*, [1982] 2 R.C.S. 307, aux pages 335-336, la Cour suprême a reconnu l'importance fondamentale d'un barreau indépendant :

L'une des marques d'une société libre est l'indépendance du barreau face à un État de plus en plus envahissant. En conséquence, la réglementation des membres du barreau par l'État, doit, dans la mesure où cela est humainement possible, être exempte de toute ingérence politique dans la fourniture de services aux citoyens, surtout dans les domaines du droit public et du droit pénal. Du point de vue de l'intérêt public dans une société libre, il est des plus importants que les membres du barreau soient indépendants, impartiaux et accessibles et que le grand public ait, par leur intermédiaire, accès aux conseils et aux services juridiques en général.

15. Les mesures sur la déclaration de renseignements visent la détection de l'évitement fiscal abusif. Les avocats ne doivent pas être transformés en instruments des autorités fiscales, dans le but d'aider celles-ci à détecter des transactions qu'elles pourraient juger abusives. Le fait d'obliger un avocat, sous la menace d'une pénalité, à aider l'État de cette façon, porte atteinte à l'indépendance de la profession juridique et, finalement, à la confiance des membres du public en ce qui a trait à leur capacité d'obtenir des conseils impartiaux en relation avec leur situation fiscale.

Recommandation :

L'ABC recommande que les avocats (au Canada) et les notaires (au Québec) soient expressément exclus du champ d'application de l'obligation de déclaration du paragraphe 237.3(2) tel que proposé de la LIR, en ce qui concerne tout renseignement obtenu et toute communication entretenue avec un client dans le contexte d'une relation professionnelle entre l'avocat et son client.

III. SIGNES DISTINCTIFS DE L'OPÉRATION D'ÉVITEMENT : LES HONORAIRES

16. Pour les fins de l'article 237.3 tel que proposé, une opération à déclarer est une opération d'évitement caractérisée par deux ou trois signes distinctifs qui sont décrits dans le texte législatif. Ces signes distinctifs ont pour but de refléter certaines circonstances que l'on dit être en présence lorsque des contribuables se livrent à des opérations d'évitement.
17. Un de ces signes distinctifs est le droit du conseiller à des honoraires qui sont déterminés, dans quelque mesure que ce soit, en fonction du montant de l'avantage fiscal qui résulte ou qui résulterait de l'opération d'évitement ou de la série d'opérations d'évitement si ce n'était de l'application de l'article 245 (la règle générale anti-évitement).

18. Selon nous, ce signe distinctif est trop vaste pour fonctionner comme un véritable indice des différents types de planification fiscale agressive que le ministère des Finances cherche à identifier en temps opportun. Tout comme d'autres professionnels de tous les domaines, les membres de l'ABC tiennent compte du contexte commercial actuel, dans lequel les clients exigent de plus en plus des systèmes de facturation qui leur offrent le meilleur rapport qualité-prix. Le libellé tel que proposé de l'article 237.3 englobe les conventions d'honoraires sans tenir compte de l'importance du lien ou de la proportionnalité qui existe entre les honoraires et l'avantage fiscal. Des honoraires dont le calcul est *dans une mesure quelconque* fondé sur l'avantage fiscal, suffiront à contribuer à la décision qui verrà une opération qualifiée d'*« opération à déclarer »*. Ce signe distinctif est d'autant plus problématique dans les cas où ce sont les services d'un cabinet multidisciplinaire qui ont été engagés pour fournir des conseils (qui ne sont pas exclusivement des conseils en matière de fiscalité) et des services professionnels relativement à la mise en œuvre d'une opération. En effet, si le total de tous les honoraires est dans une mesure quelconque fondé sur le montant d'un avantage fiscal, cela pourrait éventuellement mener à ce que l'opération concernée soit qualifiée d'*opération à déclarer* (et ce total pourrait être compris dans le calcul du montant d'une pénalité qui serait imposée en vertu du paragraphe 237.3(8)).
19. Le *Code de déontologie professionnelle* de l'ABC ainsi que les codes de déontologie professionnelle de plusieurs barreaux permettent expressément aux avocats de prendre en compte la complexité et l'importance d'un dossier et les résultats obtenus dans ce dossier lorsqu'ils cherchent à établir des honoraires justes et raisonnables. Ainsi, dans les cas où une transaction pour laquelle les services d'un avocat ont été engagés comprend des composantes fiscales, il ne serait pas exceptionnel que la détermination d'une partie des honoraires se fasse en fonction des résultats obtenus sur le plan d'un avantage fiscal, ce qui ne serait pas, par ailleurs, révélateur d'une planification fiscale agressive.
20. De surcroît, les mesures sur la déclaration de renseignements, récemment adoptées par le gouvernement québécois dans son Projet de loi n° 96 – *Loi modifiant la Loi sur les impôts, la Loi sur la taxe de vente du Québec et d'autres dispositions législatives*, reconnaissent que, dans le cadre du régime fiscal québécois, l'opération suivante est une exception à la règle qui voudrait que les honoraires puissent être un signe distinctif d'une opération d'évitement :
- « ... l'opération à l'égard de laquelle une entente est intervenue avec une personne qui est membre d'un ordre professionnel et selon laquelle le résultat obtenu par cette personne constitue l'un des facteurs pris en considération dans la fixation de la rémunération de cette personne, et ce, conformément à une disposition du code de déontologie adopté par l'ordre professionnel qui régit la profession exercée par cette personne. »

Recommandation :

L'ABC exhorte le ministère des Finances à exclure de l'alinéa *a)* de la définition d'*« opération à déclarer »* qui figure au paragraphe 237.3(1) tel que proposé, les conventions d'honoraires en vertu desquels les résultats obtenus par un conseiller sont un des facteurs tenus en compte dans la détermination de la rémunération de ce conseiller, conformément à une disposition du code de déontologie adoptée par l'instance dirigeante (barreau ou autre association professionnelle) sous l'autorité de laquelle ce conseiller exerce sa profession.

Sinon, si le ministère des Finances est d'avis qu'il est impossible d'exclure ces honoraires de la définition, l'ABC recommande que la description du signe distinctif qui se rapporte aux honoraires soit modifiée de manière à n'englober que les conventions d'honoraires qui ont un lien clair, direct et important avec un résultat fiscal donné (c'est-à-dire que le résultat fiscal est le critère principal dans la détermination du montant des honoraires). Nous recommandons ainsi que la description du

signe distinctif qui se rapporte aux honoraires se limite aux honoraires dont le calcul se base principalement sur le montant d'un avantage fiscal.

L'ABC recommande également que les honoraires dont il faut tenir compte pour les fins de l'alinéa *a)* de la définition d' « opération à déclarer » ainsi que pour les fins du calcul d'une pénalité éventuelle se limitent aux honoraires du conseiller (ou à la portion des honoraires du conseiller) gagnés en relation avec des services de conseils fiscaux qui sont directement reliés à l'avantage fiscal obtenu.