

Le point fiscal

L'affaire *Lehigh Cement* : l'incertitude entourant l'application de la RGAÉ s'accroît

Juin 2010

Le 17 mai 2010, la Cour d'appel fédérale (la « CAF ») a rendu sa décision dans l'affaire *Lehigh Cement Limited v. R.* Dans son jugement unanime, la CAF a accueilli l'appel du contribuable et a annulé la cotisation établie par l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») aux termes de la règle générale anti-évitement (la « RGAÉ ») de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR »), cotisation que la Cour canadienne de l'impôt avait antérieurement confirmée. Dans l'ensemble, la CAF a fait preuve d'une retenue considérable dans le cadre de son examen des affaires de nature fiscale ayant trait à la RGAÉ. Bien qu'elle ne constitue que la deuxième annulation d'une décision de la Cour de l'impôt relativement à l'application de la RGAÉ, la décision de la CAF dans l'affaire *Lehigh* pourrait annoncer une tendance juridique visant à lutter contre ce que certains juges de la Cour de l'impôt, et peut-être la CAF, considèrent comme une utilisation inappropriée de la RGAÉ, celle de combler les lacunes perçues de LIR.

Dans l'affaire *Lehigh*, la seule question que devait trancher la CAF était celle de savoir si l'ARC appliquait adéquatement ou non la RGAÉ en imposant une retenue d'impôt aux non-résidents à l'égard de paiements d'intérêts qui satisfaisaient aux exigences techniques de l'exonération prévue à l'ancien sous-alinéa 212(1b)(vii) (l'« exonération »). En termes généraux, l'exonération s'appliquait aux intérêts payés par une société résidente du Canada à un non-résident ou portés à son crédit, à condition (i) que le payeur et le bénéficiaire n'aient aucun lien de dépendance et (ii) sous réserve de certaines exceptions, que le payeur ne puisse être tenu de payer plus de 25 % du capital de la dette au cours des cinq années suivant la date à laquelle elle avait été contractée.

Les faits pertinents dans l'affaire *Lehigh* sont clairs. Au milieu des années 1980, le contribuable, une société résidant au Canada affiliée à un groupe de multinationales, a emprunté de l'argent auprès d'un consortium de banques canadiennes. En 1997, la dette était détenue par une société non résidente affiliée au contribuable. Les intérêts sur la dette étaient assujettis à une retenue d'impôt applicable aux non-résidents conformément à l'ancien alinéa 212(1b). Afin d'éliminer la retenue d'impôt, (i) les modalités de la dette ont été modifiées pour que les conditions techniques d'admissibilité à l'exonération soient remplies et (ii) la société affiliée non résidente a détaché des paiements d'intérêts sur la dette relatifs à une période de cinq ans et les a vendus moyennant un escompte à une banque belge avec laquelle le contribuable n'avait pas de lien de dépendance. Selon leur structure au moment en cause, les paiements d'intérêts détachés satisfaisaient aux exigences techniques de l'exonération malgré le fait que le capital de la dette demeurait entre les mains d'une société affiliée non résidente. Le contribuable a par la suite fait l'objet d'une nouvelle cotisation de la part de l'ARC conformément à la RGAÉ parce qu'il avait omis de déduire et de retenir de l'impôt sur les paiements d'intérêts qu'il a versés à la banque belge.

Étant donné que le contribuable a reconnu l'existence d'un avantage fiscal et d'une opération d'évitement, soit les deux premières étapes de l'analyse relative à la RGAÉ, qui en comporte trois, la seule autre question que devait trancher la Cour de l'impôt était celle de savoir si l'opération avait entraîné ou non un abus dans l'application de l'exonération (soit la dernière étape de l'analyse relative à la RGAÉ).

Selon la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Trustco Canada*, la référence principale en ce qui concerne l'application de la RGAÉ, pour établir s'il y a eu ou non abus dans l'application d'une disposition de la LIR, on doit d'abord interpréter la disposition pour en déterminer l'objet et l'esprit, en se rapportant au texte de la disposition, à son contexte et à son objectif législatif. L'étape suivante consiste à établir si l'opération en question contrecarre ou non l'objet ou l'esprit. En appliquant ce cadre, la Cour de l'impôt a conclu que l'objet de l'exonération était d'aider les sociétés canadiennes à accéder aux marchés financiers internationaux de façon concurrentielle en exonérant de l'application de la retenue d'impôt les intérêts payés aux prêteurs non résidents sans lien de dépendance. La Cour de l'impôt a indiqué que l'exonération ne s'appliquait qu'à « l'emprunt contracté auprès d'un prêteur non résident dans le cadre d'une opération entre parties sans lien de dépendance ». Selon ce raisonnement, la Cour de l'impôt a conclu que même si les intérêts étaient payés à un non-résident sans lien de dépendance, le contribuable avait abusé de l'application de l'exonération puisqu'il n'avait pas contracté d'emprunt auprès de la banque non résidente (ou de tout autre prêteur non résident).

En annulant la décision de la Cour de l'impôt, la CAF a conclu que la preuve de l'ARC relativement à l'objet de l'exonération était insuffisante pour satisfaire au critère de l'abus énoncé dans l'affaire *Trustco Canada*. Plus particulièrement, la CAF a noté que la documentation sur laquelle s'est fondée la Cour de l'impôt portait sur un énoncé figurant dans un document budgétaire publié par le ministère des Finances en 1975 (moment où l'exonération a été proposée pour la première fois). Considérant que cet énoncé constituait un fondement douteux pour l'établissement d'une cotisation aux termes de la RGAÉ, la CAF a indiqué que (i) le libellé de l'exonération était manifestement assez large pour s'appliquer à une opération de détachement d'intérêts et exigeait uniquement que l'emprunteur résidant au Canada n'ait pas de lien de dépendance avec le bénéficiaire des intérêts (et non le propriétaire du capital), et (ii) les opérations de détachement d'intérêts ne sont pas nouvelles ou inhabituelles et, de fait, elles étaient prévues par une autre disposition de la LIR au moment de l'adoption de l'exonération. La CAF a reconnu que l'énoncé figurant dans le document budgétaire de 1975 était d'une certaine pertinence, mais elle a conclu qu'il n'était pas suffisant en soi pour établir l'objectif législatif de l'exonération pour les besoins de la RGAÉ.

Dans son jugement, la CAF a reconnu la difficulté à laquelle se heurte le Parlement dans le cadre de la rédaction des lois et des observations fiscales et que, ainsi, ce dernier ne pouvait pas décrire chaque opération incluse ou non dans la portée visée d'une disposition. Toutefois, elle signale également que le fait qu'un contribuable se fonde sur une disposition de la LIR d'une façon imprévue ou nouvelle ne signifie pas nécessairement qu'il y ait eu abus dans l'application de la disposition. Selon la CAF, la Couronne ne peut s'acquitter du fardeau d'établir qu'une opération découle d'un abus dans l'application d'une exonération simplement en affirmant que l'opération tire avantage d'un vide juridique dont on n'avait pas noté l'existence. Cette déclaration est similaire aux commentaires de la Cour de l'impôt dans l'affaire *Landrus*, repris dans l'affaire *Collins & Aikman*, selon lesquels l'utilisation par l'ARC de la RGAÉ afin de combler un éventuel vide laissé par le Parlement n'est pas appropriée.

Dans l'affaire *Lipson*, la Cour suprême du Canada était divisée de façon importante sur la question de savoir si une série donnée d'opérations avait entraîné ou non un abus dans l'application d'une ou de plusieurs dispositions de la LIR. Les affaires ultérieures à l'affaire *Lipson*, y compris l'affaire *Lehigh*, reflètent, elles aussi, une absence de consensus au sein des tribunaux en ce qui concerne la portée de la RGAÉ et l'application du critère de l'abus. On souhaite que la Cour suprême du Canada fournisse davantage de clarté dans le cadre de l'appel interjeté dans l'affaire *Copthorne Holdings*.

La décision de la CAF dans l'affaire *Lehigh* sera vraisemblablement considérée comme une approche favorable aux contribuables en ce qui a trait à l'application de la RGAÉ, du fait qu'elle semble imposer un fardeau de présentation important à l'ARC pour établir l'existence d'un abus. Selon l'affaire *Lehigh*, afin de justifier avec succès l'imposition d'une cotisation aux termes de la RGAÉ, il semble que l'ARC devra présenter une preuve probante qu'un objectif législatif clair a été contrecarré par l'opération en cause.