

Longueuil, le 6 juin 2014

Direction de la politique de l'impôt
Ministère des Finances
140, rue O'Connor
Ottawa (Ontario)
K1A 0G5

Envoyé par courriel à : international.tax-impot.international@fin.gc.ca

Objet : Consultation sur la fiscalité internationale

Madame, Monsieur,

En annexe 2 du *Plan d'action économique de 2014*, déposé à la Chambre des communes le 11 février 2014 (pp. 397-400), le gouvernement du Canada invite les parties intéressées à répondre à cinq questions précises, dans les 120 jours suivants la date du budget fédéral, dans le cadre de sa consultation sur la fiscalité internationale.

Vous trouverez, dans les pages qui suivent, divers éléments de réponses à ces questions, éléments visant à stimuler la réflexion de nos décideurs et de nos élus.

N'hésitez pas à nous contacter pour obtenir davantage d'informations.

Nous autorisons l'affichage de cette présentation sur le site Internet du ministère des Finances du Canada, présentation dont le crédit revient à Robert Robillard, Économiste en chef, prix de transfert chez RBRT Inc. (www.rbrt.ca).

Robert Robillard, CPA, CGA, MBA, M.Sc. économie
Économiste en chef, prix de transfert, RBRT Inc.
514-742-8086
robert.robillard@rbrt.ca

Question 1. Quelles sont les répercussions de la planification fiscale internationale effectuée par les multinationales sur les autres participants à l'économie canadienne?

1.1. Le *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, publié en juillet 2013 par l'OCDE, identifie diverses répercussions de la planification fiscale internationale. Elles se résument au phénomène présumé de l'érosion de la base d'imposition.¹

1.2. Cette initiative des pays membres de l'OCDE donne actuellement lieu à diverses consultations et nombre de travaux sur lesquels nous reviendrons brièvement plus bas.

1.3. Cette présumée érosion de la base d'imposition n'est en fait que l'expression de l'inefficacité de la politique fiscale internationale, que celle-ci soit envisagée du point de vue d'un État particulier ou de l'ensemble des États participant au système de fiscalité internationale, ce qui n'inclut pas uniquement les pays industrialisés.

1.4. D'un point de vue historique, nous décelons, dans cet exercice de consultation de grande envergure conduit par l'OCDE, une nouvelle tentative, à peine masquée, pour mettre fin à la concurrence, dite dommageable, des paradis fiscaux à l'endroit des pays industrialisés.²

1.5. Ainsi, précisément, il importe de noter que cette érosion présumée de la base d'imposition ne s'applique vraisemblablement qu'aux pays industrialisés dont les taux d'imposition statutaires sont assurément source d'une motivation, pleinement justifiée, à la planification fiscale internationale.

1.6. Mais, faut-il le préciser, la multinationale exerce avant tout des activités commerciales. C'est là son unique raison d'être. Cette prémisse, essentielle à souligner, va effectivement de soi.

1.7. Il importe, de la sorte, de rappeler que la planification fiscale internationale n'est qu'une activité accessoire à la raison d'être première de la multinationale. Elle n'existe qu'en réaction, en réponse, aux décisions prises par les États en matière de politique fiscale, en matière d'imposition du revenu de l'entreprise.

¹ Ce document est disponible en ligne, en français : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/plan-d-action-concernant-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices_9789264203242-fr.

² OCDE, 1998, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*.

1.8. La planification fiscale internationale s'inscrit tout d'abord dans l'ensemble des activités commerciales de l'entreprise, les avantages fiscaux qui en découlent étant uniquement secondaires.

1.9. Cette activité, accessoire aux activités commerciales, est définitivement bénéfique aux multinationales puisqu'elle permet de diminuer le taux effectif d'imposition, non pas uniquement sur le plan domestique mais également sur le plan mondial.³ Il en résulte davantage de liquidités disponibles à l'investissement.

1.10. Élément fort important, au Canada, le bien-fondé et le caractère légitime de la planification fiscale, domestique ou internationale, ont depuis longtemps été reconnus par la jurisprudence.⁴

1.11. Au Canada, le bien-fondé et le caractère légitime de la planification fiscale, domestique ou internationale, sont également reconnus par le Vérificateur général du Canada.⁵

1.12. Fait également notable, relativement à l'utilisation de prix de transfert de pleine concurrence, le bien-fondé et la pleine légalité de la planification fiscale ont également tous deux été reconnus par la Cour canadienne de l'impôt dans la cause *GlaxoSmithKline Inc. c. La Reine* (2008).⁶

1.13. À ce titre, le Canada, tant dans sa jurisprudence que sa politique fiscale, ne se distingue nullement des états de faits observables et des régimes de droit fiscal existants ailleurs dans le monde.

1.14. Dans un autre ordre d'idées, en l'absence d'activités commerciales internationales, les opportunités légitimes de planification fiscale internationale sont significativement diminuées mais elles demeurent néanmoins palpables. Toutefois, elles s'inscrivent à nouveau tout

³ Voir par exemple IRS, Joint Committee on Taxation, 2010, *Present Law and Background Related to Possible Income Shifting and Transfer Pricing* (JCX-37-10) sur le sujet.

⁴ « Every man is entitled if he can to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow tax-payers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax. » *Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster* [1936], AC 1, [1935] All ER Rep 259, 51 TLR 467, 19 TC 490, p. 14. Voir également l'arrêt *Shell Canada Ltée c. Canada*, 1999 3 R.C.S. 622, paragraphe 45.

⁵ Voir le paragraphe 3.3 du document : Canada, *Printemps 2014 — Rapport du vérificateur général du Canada*, 6 mai 2014, Ottawa, disponible en ligne : http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/Francais/parl_oag_201405_f_39319.html.

⁶ *GlaxoSmithKline Inc. c. La Reine*, 2008 CCI 324; voir notamment le paragraphe 13.

d'abord dans les activités commerciales, ici domestiques, de l'entreprise; les avantages fiscaux qui en découlent étant, encore une fois, secondaires.

1.15. Pour les entreprises actives uniquement sur le marché canadien, mais d'une taille relativement significative, les opportunités de planification fiscale internationale se limitent alors habituellement, de façon générale, à l'utilisation de sociétés relais afin de restructurer les fonctions financières de l'entreprise, pour des motifs commerciaux, tel que l'illustre l'OCDE.⁷

1.16. Certaines entreprises, dont l'envergure le permet, pourront également envisager la restructuration de leur chaîne de valeur, pour des motifs purement commerciaux, à l'extérieur du Canada tel que l'expose également l'OCDE.⁸

1.17. Bien que ce soit d'abord pour des motifs commerciaux, il découle effectivement de l'utilisation des sociétés écrans et des sociétés relais, tant par les multinationales que les entreprises canadiennes d'envergure, des avantages fiscaux accessoires qui vont bien au-delà de la simple diminution des taux effectifs d'imposition, un phénomène largement documenté.⁹

1.18. Par exemple, dans le cadre de la restructuration de sa chaîne de valeur, accomplie en relocalisant certains facteurs de production à l'étranger, l'entreprise diminue considérablement ses coûts de production. Pour le Canada, cela nuit probablement à l'activité économique canadienne sous l'optique du taux d'activité de la population, du taux d'emploi et du taux de chômage.

1.19. Du point de vue fiscal, les recettes fiscales de l'État, obtenues par les taxes et les impôts prélevés sur les capitaux immobiliers, s'en trouvent de la sorte amoindries, principalement les cotisations sociales et l'impôt sur le revenu sur les salaires dès lors impayés.

1.20. En termes généraux, l'efficacité de la politique fiscale de l'État est donc considérablement diminuée. Ce n'est plus la simple question du taux effectif d'imposition du revenu d'entreprise exploitée activement qui est alors en jeu dans l'équation fiscale.

1.21. De plus, d'autres conséquences indirectes sont perceptibles sur la presque totalité des entreprises canadiennes relativement à leur compétitivité.

⁷ Voir à cet effet, OCDE, 2013, « R(6). Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais », *in* Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2010.

⁸ Voir OCDE, 2013, « R(5). Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés écran », *in* Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2010.

⁹ Voir par exemple JCX-37-10 précité.

1.22. Industrie Canada estime le nombre d'entreprises au Canada à un peu plus d'un million en 2012. De ce nombre, 98 % comptaient moins de 100 employés.¹⁰ Il ne fait ainsi aucun doute qu'une écrasante majorité des entreprises canadiennes n'utilise pas la planification fiscale internationale légitime, de façon accessoire à leurs activités commerciales.

1.23. Fiscalement parlant, toutes ces entreprises, auxquelles nous devrions par ailleurs inclure les travailleurs autonomes, se trouvent donc en compétition directe avec les multinationales sur le marché canadien, en dépit d'un fardeau fiscal plus important.

1.24. De ces distorsions fiscales, dont la politique fiscale de l'État est l'unique responsable, résultent des avantages concurrentiels significatifs pour les multinationales étant donné les taux d'imposition statutaires très élevés au Canada auxquels est assujéti le revenu d'entreprise exploité activement.

1.25. Il en dérive également des avantages concurrentiels commerciaux significatifs pour les multinationales grâce à la possible relocalisation des facteurs de production à l'extérieur du Canada, ce qui permet notamment de se soustraire aux lourdes charges fiscales afférentes aux diverses cotisations sociales.

1.26. D'un point de vue macroéconomique, en termes de bien-être pour l'ensemble de la société, on pourrait croire que plusieurs de ces inconvénients fiscaux pour les travailleurs autonomes, de même que les petites et moyennes entreprises, sont compensés par l'obtention de meilleurs prix par le consommateur. Mais ce serait ignorer les réalités de l'incidence fiscale sur lesquelles nous revenons plus bas.

Question 2. Quels problèmes internationaux liés à l'impôt sur le revenu des sociétés et aux taxes de vente qui sont identifiés dans le Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices devraient figurer parmi les plus importantes priorités de l'examen et des éventuelles mesures du gouvernement?

2.1. À sa lecture, on constate que le *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)*, publié en juillet 2013 par l'OCDE, vise à terme à entraver l'exploitation, dite abusive, par les entreprises multinationales des règles existantes, que ce soit relativement au prix de transfert, aux régimes sur le revenu étranger accumulé tiré de bien (REATB) ou aux conventions fiscales.

2.2. L'Agence du revenu du Canada possède ses propres programmes de conformité et un ensemble de mécanismes administratifs et législatifs pour tenter d'entraver la planification

¹⁰ Canada, *Principales statistiques relatives aux petites entreprises*, Industrie Canada, août 2013.

fiscale dite abusive. Notamment, elle « adapte ses méthodes de vérification afin d'y inclure une révision des risques d'évitement; surveille les tendances en matière d'évitement fiscal (par exemple, l'ARC examine tous les abris fiscaux); [...] ». ¹¹

2.3. Le Bureau du vérificateur général du Canada a récemment examiné ces programmes et il a effectué diverses recommandations. ¹²

2.4. Afin de restreindre l'exploitation, dite abusive, par les entreprises multinationales des règles existantes, dont l'État est seul responsable de la mise en place, diverses actions sont proposées par le BEPS.

2.5. Ces actions ont en commun l'élaboration d'un nombre impressionnant de séries de nouvelles règles qui, selon les pays membres de l'OCDE, viendront éliminer les possibilités de planification fiscale internationale ou, à tout le moins, en mitiger les effets présumés d'érosion sur la base d'imposition.

2.6. Les actions 2, 3 et 4 du BEPS s'intéressent tout particulièrement à l'utilisation des sociétés écrans et des sociétés relais par les multinationales. Le contexte dans lequel est campé le problème suggère que sa résolution passe par la mise en place d'une série de « nouvelles règles communes » à travers les pays industrialisés.

2.7. Les actions 8, 9 et 10 du BEPS s'intéressent au calcul des prix de transfert « conformes à la création de valeur ». Aux dires des pays membres de l'OCDE, il semble, de nouveau, que ce calcul passe par la conception et la mise en œuvre de « nouvelles règles » afin de protéger les assiettes fiscales des pays industrialisés.

2.8. L'action 12 du BEPS propose la « conception de règles de déclaration obligatoire des transactions, dispositifs ou structures à caractère agressif ou abusif, en tenant compte des coûts administratifs pour les services fiscaux et les entreprises, et en s'inspirant de l'expérience du nombre croissant de pays dotés de telles règles. » (BEPS, p. 24).

2.9. L'action 13 du BEPS envisage des modifications significatives aux exigences en termes de documentation des transactions intragroupes, transactions qui font appel à des prix de transfert de pleine concurrence.

2.10. Toutefois, les pays membres de l'OCDE ajoutent candidement, dans un langage étonnamment clair : « L'asymétrie de l'information entre contribuables et services fiscaux

¹¹ Voir : Canada, Qu'est-ce que l'évitement fiscal?, Agence du revenu du Canada, disponible en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/lrt/vvw-fra.html>

¹² Voir le chapitre 3 du *Rapport du vérificateur général du Canada printemps 2014* déjà cité.

constitue l'un des principaux écueils à une bonne administration des règles relatives aux prix de transfert. » (BEPS, p. 24).

2.11. Voilà finalement énoncé, au milieu d'une quinzaine d'actions, chacune plus ambitieuse que les autres, le problème unique à résoudre pour le gouvernement canadien : est-il possible d'imposer effectivement et juridiquement le revenu, quelle que soit sa nature, de la multinationale alors que celle-ci bénéficie de cet avantage de l'asymétrie de l'information?

2.12. Bien sûr, au plan statutaire, la *Loi de l'impôt sur le revenu* promulgue l'imposition des diverses sources de revenus de la société par actions au Canada. Mais nous sommes d'avis que l'imposition effective du revenu de la multinationale, dans une perspective plus large l'imposition effective de la société par actions en tant que contribuable, est un exercice futile et profondément inefficace du point de vue de l'État.¹³

2.13. Si le gouvernement canadien devait, en toute humilité, retirer quelques leçons des politiques publiques poursuivies en matière de fiscalité internationale depuis le début des années 1970, il faudrait d'abord admettre que la complexification perpétuelle du régime de droit fiscal, par le biais de l'ajout de règles nouvelles ou encore *ad hoc* à celles en place, constitue un exercice frivole compte tenu de l'asymétrie de l'information inhérente en fiscalité.

2.14. L'initiative actuelle mise de l'avant par l'OCDE est plutôt une opportunité pour le gouvernement canadien de simplifier substantiellement le régime canadien de la fiscalité corporative, d'où s'en suivrait une simplification du régime canadien de la fiscalité internationale.

2.15. De plus, en parallèle, il faudrait accepter que la taxation fondée sur la substance économique est, en définitive, très difficilement compatible avec l'élaboration d'innombrables règles intrinsèquement juridiques.

2.16. La saine administration publique de la politique fiscale, en ce qui a trait au prix de transfert, de même que le REATB dans une moindre mesure, repose sur un mode de taxation fondée sur la substance économique. Au Canada, comme ailleurs dans le monde, ils font plutôt l'objet d'un nombre croissant de règles juridiques, de dispositions législatives.

2.17. À sa face même, le mode de taxation fondé sur la substance économique exige une application au cas par cas. Il n'est donc vraisemblablement fonctionnel qu'en présence de grands principes ou encore par la voie des tribunaux.

¹³ Ce qui n'implique pas que divers modes de taxation alternatifs ne sont pas disponibles en remplacement de l'impôt sur le revenu des sociétés. Mais cette discussion dépasse l'objet de ce texte.

2.18. Mais ce mode de taxation s'avère ainsi la source d'incertitudes fiscales significatives tant pour l'État, en termes de recettes fiscales, que le contribuable qui y est assujéti, en termes d'obligations financières et de conformité.

2.19. S'exprime dès lors un important paradoxe en fiscalité, tout autant en fiscalité internationale. Tandis que la mise en place de nouvelles règles, de plus en plus précises, doit venir contrer les manœuvres susceptibles de déjouer ces règles, évidemment techniques, se créent plutôt des pochettes d'opportunités relatives à l'utilisation, par les États et les contribuables, il faut le préciser, des failles générées par toutes ces règles.

2.20. Il importe ainsi de simplifier radicalement le régime fiscal corporatif du Canada et non pas d'y ajouter de nouvelles exigences législatives qui auront pour effet d'alourdir, à nouveau, les obligations fiscales des entreprises.

2.21. Force est par ailleurs de constater que ces nouvelles obligations éventuelles pèseront encore plus lourdement sur les petites et moyennes entreprises canadiennes que sur les multinationales, ce qui viendra encore exacerber le déficit de compétitivité de ces premières sur ces dernières, comme nous l'avons illustré en réponse à la question 1.

Question 3. Le gouvernement devrait-il s'inquiéter d'autres problèmes liés à l'impôt sur le revenu des sociétés et aux taxes de vente se rapportant à l'amélioration de l'intégrité fiscale internationale?

3.1. Outre le problème de l'asymétrie de l'information qui devrait être au centre des préoccupations du législateur canadien, nous réitérons que le problème de la complexité du régime canadien d'imposition corporative mériterait davantage d'attention.

3.2. Dans la pratique, le régime fiscal canadien de l'impôt sur le revenu, tant dans sa composante de l'impôt sur le revenu des particuliers que d'autres types de contribuables, considéré d'un point de vue domestique ou international, se situe aux antipodes de la simplicité.

3.3. Au Canada, les coûts de conformité aux lois fiscales sont sans cesse grandissants en réponse à un régime fiscal de plus en plus complexe et ce, autant pour les particuliers que les entreprises.¹⁴

¹⁴ Voir par exemple, pour les entreprises, Charron, Lucie, George Chow et Janine Halbesma, 2008, « Le fardeau fiscal invisible. La perspective des entreprises sur le coût de la conformité fiscale », *Programmes d'études fiscales de la FCEI, rapport 1*, Fédération canadienne de l'entreprise indépendante, août 2008, Toronto. Pour les particuliers, voir Speer, Sean, Milagros Palacios, Marco Lugo et François Vaillancourt, 2014, « The Cost to Canadians of Complying With Personal Income Taxes », *Fraser Institute*, April 2014.

3.4. Par ailleurs, dès les années 1960, la Commission Carter écrivait que « la meilleure façon d'obtenir l'équité ou l'impartialité consisterait en l'adoption d'un régime fiscal où il n'y aurait pas d'impôt sur les organismes en tant que tels, et où tous les particuliers et les familles ayant des droits dans des organismes seraient imposés sur les gains nets accrus provenant de ces droits sur la même base que sur tous les autres gains nets. »¹⁵

3.5. C'est dire, en termes clairs, qu'il y aurait lieu de procéder à un exercice de grande envergure de simplification du régime fiscal canadien afin d'en améliorer l'efficacité.

3.6. À cette complexité, désormais inhérente, s'ajoutent des taxes hétéroclites, sans harmonisation aucune, au régime de l'impôt sur le revenu; des taxes qui sont prélevées uniquement sur certaines sources de revenus plutôt que d'autres. Par exemple, au fédéral, les cotisations d'assurance-emploi prélevées sur les salaires et non pas d'autres sources de revenus alourdissent du même coup le fardeau soutenu par les bénéficiaires.¹⁶

3.7. En regard de ces taxes et impôts à caractère hétérogène, l'OCDE pousse même l'argumentaire sur cette perspective jusqu'à remettre en cause l'existence de traitements fiscaux variables selon la base d'imposition considérée.¹⁷

3.8. On réfère alors, par exemple, aux traitements fiscaux divergents accordés aux gains et pertes en capital ou encore à l'accès variable aux déductions fiscales à l'encontre du revenu tiré de l'exploitation active d'une entreprise, provenant d'un emploi ou généré par un bien.

3.9. La complexité résultant de cet ensemble d'impôts et de taxes, peu ou pas coordonnés ni harmonisés, donnant préséance au cas particulier plutôt qu'à la règle générale, pourrait même, aux dires de l'OCDE, être l'une des causes de l'inégalité observée, et actuellement en progression, de la répartition du revenu et de la richesse dans les pays industrialisés.

¹⁵ Canada, *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, [Commission Carter] Ottawa, 1966, Volume 4, Chapitre 19, p. 4, disponible en ligne : <http://epe.lac-bac.gc.ca/100/200/301/pco-bcp/commissions-ef/carter1966-fra/carter1966-fra.htm>.

¹⁶ Au niveau provincial, ce phénomène est amplifié par l'existence de diverses taxes sur le capital, dit immobile, que l'on définit exclusivement comme les salaires payés aux employés, excluant dès lors de la base d'imposition d'autres sources de revenus tels que les dividendes et les intérêts.

¹⁷ Voir l'analyse : OCDE, « Focus : Très hauts revenus et fiscalité dans les pays de l'OCDE : la crise a-t-elle changé la donne ? », *Direction de l'Emploi, du Travail et des Affaires sociales*, mai 2014, disponible en ligne : <http://www.oecd.org/fr/presse/les-hauts-revenus-captent-une-part-croissante-du-revenu-total-dans-de-nombreux-pays.htm>.

Question 4. Quels éléments devraient guider le gouvernement dans sa prise de décision face à l'approche qu'il convient de retenir pour donner suite aux problèmes identifiés – soit de manière générale, soit concernant un problème donné?

4.1. Afin de ne pas en diminuer l'efficacité d'application, toutes les réponses et solutions aux problèmes identifiés que retiendra le gouvernement du Canada devraient tenir compte de certains principes.

4.2. D'abord, on ne saurait ignorer les effets de l'incidence fiscale relativement à l'efficacité des politiques publiques, ce phénomène du transfert de la charge économique de l'impôt à payer par l'assujetti, juridiquement, vers des tiers.¹⁸

4.3. Loin d'être nouvelle, mentionnons que la notion de l'incidence fiscale était déjà au centre des préoccupations de Smith et Ricardo lors de la révolution industrielle naissante.¹⁹

4.4. De nos jours, cette préoccupation est d'autant plus exacerbée par la mobilité extrême des capitaux, conséquence de la mondialisation économique. Il importe donc d'en tenir compte lors de la formulation de nouvelles politiques fiscales ou de l'amendement de celles présentement en place.

4.5. Dans l'état actuel des choses, alors que le régime de droit fiscal canadien est de plus en plus complexe, pour certains types de contribuables, il est de plus en plus simple de faire porter le fardeau fiscal qui leur est assigné, par les dispositions législatives, vers d'autres types de contribuables.²⁰

4.6. En d'autres cas, il sera possible à certains types de contribuables de simplement réduire la charge d'impôt à payer à l'aide d'une planification fiscale internationale efficace et légitime, même si elle ne demeure pourtant qu'une activité accessoire aux activités commerciales.

¹⁸ Pour une analyse économique introductive détaillée, voir les chapitres 12 et 13 de Musgrave, Richard A. et Peggy B. Musgrave, 1973/1984, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York.

¹⁹ Pour le lecteur s'intéressant à l'histoire, voir à ce sujet *La richesse des nations* d'Adam Smith et *Des principes de l'économie politique et de l'impôt* de David Ricardo.

²⁰ À titre de point de départ, voir la Chambre de commerce du Canada qui suggère « [s]elon une étude de l'Université d'Oxford, une hausse de 1 \$ de l'impôt des sociétés tend à réduire le salaire moyen réel de 92 cents.¹⁴ » (La Chambre de commerce du Canada, 2010, « Adopter un régime fiscale [sic.] axée [sic.] sur la croissance », *Énoncé de politique*, Avril 2010, p. 5; la note #14 à la citation fait référence à Arulampalam, Wiji, Michael P. Devereux et Giorgia Maffini, 2009, « The Direct Incidence of Corporate Income Tax on Wages », *Working Paper No. 0707*, Oxford University Centre for Business Taxation, 3 avril 2010).

4.7. Cela engendre assurément des iniquités au plan fiscal, tel qu'illustré en observations sur la question 1. On se rappellera notamment de la compétition inéquitable directe sur le marché canadien entre, d'une part, les entreprises canadiennes, catégorie à laquelle nous avons inclus les travailleurs autonomes, et, d'autre part, les multinationales.

4.8. Des avantages concurrentiels commerciaux significatifs en faveur des multinationales se matérialisent à partir de ces distorsions fiscales, étant donné les taux d'imposition statutaires très élevés auxquels est assujéti le revenu d'entreprise exploité activement au Canada et les cotisations sociales importantes qui doivent être acquittées.

4.9. Bref, à la lumière de l'incidence fiscale, il serait finalement temps de faire en sorte que les obligations fiscales reposent uniquement et exclusivement sur ceux qui paient effectivement l'impôt et les taxes, sans possibilité de transfert de cet impôt et de ces taxes vers d'autres types de contribuables.

4.10. Autre principe incontournable afin de ne pas diminuer l'efficacité d'application des réponses et solutions aux problèmes identifiés, il s'ensuit qu'il faut simplifier le système fiscal. Il faut cesser de le complexifier avec de nouvelles règles dont l'efficacité demeure fortement questionnable.

4.11. Cette complexité, désormais inhérente au régime de droit fiscal canadien, génère et explique l'inefficacité de diverses politiques publiques en matière de fiscalité domestique et internationale.

4.12. Ajouter de nouvelles règles techniques ne répondra pas au problème clairement énoncé par les pays membres de l'OCDE : « L'asymétrie de l'information entre contribuables et services fiscaux constitue l'un des principaux écueils à une bonne administration des règles relatives aux prix de transfert. » (BEPS, p. 24).

4.13. De façon plus générale, l'existence de cette asymétrie de l'information rend pénible et très souvent litigieuse la saine administration de tout système de fiscalité fondé sur la complexité, les cas d'exception et d'innombrables règles *ad hoc*.

4.14. Dans une société démocratique, la saine administration du régime de droit fiscal passe par la simplification, la minimisation des règles et des cas d'exception et l'harmonisation des systèmes fiscaux existants, ceci tant au plan domestique qu'international, sans favoritisme fiscal pour un type de contribuable plutôt qu'un autre.

4.15. Parmi les éléments qui devront guider le gouvernement canadien dans sa prise de décision se retrouvent donc les impacts de l'incidence fiscale et les effets de la complexité sur l'efficacité de toute politique publique en matière de fiscalité.

Question 5. La mise en œuvre multilatérale coordonnée de mesures de protection de l'assiette fiscale permettrait-elle d'atténuer les craintes concernant le maintien d'un régime fiscal compétitif au Canada?

5.1. D'entrée de jeu, cette question est relativement controversée aux égards du principe de la souveraineté territoriale des nations, principe implicite au système westphalien.²¹

5.2. Inutile de préciser que la « mise en œuvre multilatérale coordonnée de mesures » ne devrait assurément pas s'inscrire dans une tentative de mise en place d'un simulacre de taxation unitaire.

5.3. À ce sujet précis, tel que l'écrivent les pays membres de l'OCDE :

« 1.22 La préoccupation majeure que suscite la répartition globale selon une formule préétablie tient à la difficulté de mettre en œuvre ce système d'une manière qui à la fois protège contre une double imposition et assure une imposition. Pour ce faire, une étroite coordination internationale serait nécessaire et il faudrait qu'il y ait accord sur les formules préétablies à utiliser et sur la composition du groupe considéré. [...] »

« 1.24 Le passage à un système de répartition globale selon une formule préétablie serait donc extrêmement complexe sur le plan politique et administratif. Il nécessiterait un degré de coopération internationale qu'il n'est pas réaliste d'escompter dans le domaine de la fiscalité internationale. Une telle coordination multilatérale exigerait la participation de tous les grands pays où opèrent des entreprises multinationales. [...] »²²

5.4. Mais voilà, loin d'être exclusifs au problème de la taxation unitaire, ces constats formulés par les pays membres de l'OCDE sont en fait tout aussi valides et applicables dans un système de fiscalité internationale fondé sur la comptabilité séparée et le principe de pleine concurrence.

5.5. Le *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)* suggère : « La mondialisation signifie que les politiques nationales, y compris fiscales, ne peuvent pas être conçues d'une manière isolée. »²³

²¹ L'OCDE reconnaît cette réalité politique fondamentale en page 15 du BEPS : « La politique fiscale est au cœur de la souveraineté nationale, et chaque pays est libre de concevoir son système fiscal comme il l'entend. » Cette liberté, faut-il le préciser, n'est pas exclusive aux pays industrialisés. Elle est également possédée par les pays en développement et les paradis fiscaux.

²² OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, juillet 2010.

²³ BEPS, déjà cité, p. 15.

5.6. Répétons que le BEPS identifie diverses répercussions de la planification fiscale internationale pouvant se résumer au phénomène présumé de l'érosion de la base d'imposition. C'est dans cette optique que s'envisage dès lors cette « mise en œuvre multilatérale coordonnée de mesures de protection de l'assiette fiscale ».

5.7. Tel que mentionné en préambule à la question 1, nous y décelons une nouvelle tentative, à peine masquée, de l'OCDE à mettre fin à la concurrence, dite dommageable, des paradis fiscaux à l'endroit des pays industrialisés.²⁴

5.8. Ainsi, précisément, il importe de réitérer que cette érosion présumée de la base d'imposition ne s'applique vraisemblablement qu'aux pays industrialisés.

5.9. Nous ne voyons pas en quoi cette nouvelle initiative « multilatérale » des pays membres de l'OCDE viendra résoudre les inefficacités actuelles des politiques en place en matière de fiscalité internationale au Canada, inefficacités qui se traduisent par la présumée érosion de la base d'imposition.

5.10. L'inefficacité des politiques fiscales en place ne réside pas dans l'existence ou l'inexistence d'actions coordonnées « multilatérales » de la part des pays industrialisés.

5.11. Plutôt, à l'image des autres pays industrialisés, tant et aussi longtemps que le régime fiscal canadien continuera d'évoluer par le biais de sa complexification constante et continue, au lieu de sa simplification, les « mesures de protection de l'assiette fiscale » resteront vaines, offriront des résultats mitigés et engendreront toujours davantage de litiges administratifs et, dans certains cas, juridiques, dont la complexité est également grandissante.

5.12. De même, tant et aussi longtemps que le régime fiscal canadien ignorera les effets de l'incidence fiscale sur l'efficacité de la politique fiscale, tant au plan domestique qu'international, les « mesures de protection de l'assiette fiscale » auront des effets secondaires imprévus, économiques et fiscaux, sur d'autres catégories de contribuables en plus d'alourdir impunément le fardeau, en termes de coût de conformité, pour les contribuables visés par ces mesures.

5.13. Il importe ainsi de faire en sorte que les obligations fiscales reposent uniquement et exclusivement sur les types de contribuables qui paient effectivement l'impôt et les taxes, sans possibilité de transfert de cet impôt et de ces taxes vers d'autres types de contribuables.

²⁴ Voir OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, déjà cité.

5.14. Il est plus que temps de mettre fin aux « réformes » et aux « modifications » à la petite pièce qui ont caractérisé l'évolution de l'impôt sur le revenu au Canada depuis le début des années 1980, pour ne pas dire depuis sa création en 1917.²⁵

5.15. Ces « réformes » n'ont contribué qu'à alourdir et complexifier le système de fiscalité en place, en plus de générer de plus en plus de situations inéquitables et d'opportunités de planifications fiscales, habituellement accessoires aux activités commerciales du contribuable concerné, dans le cas des entreprises.

5.16. La saine administration du régime de droit fiscal passe par sa simplification pure et simple, par la minimisation des règles et des cas d'exception et par l'harmonisation des divers régimes fiscaux existants.

5.17. C'est de cette façon que doit être abordé le problème de la présumée érosion de la base d'imposition au Canada et non pas par le design de nouvelles règles techniques qui viendront s'ajouter aux innombrables règles déjà en place.

5.18. C'est dès lors appuyé sur cette orientation que nous encourageons le Canada à poursuivre ses travaux, en tant que chef de file au sein de l'OCDE, sur les questions relative au système de fiscalité internationale.

Robert Robillard, CPA, CGA, MBA, M.Sc. économie
Économiste en chef, prix de transfert, RBRT Inc.
514-742-8086
robert.robillard@rbrt.ca

Le 6 juin 2014

²⁵ Au Canada, alors que la *Loi de l'impôt sur le revenu* d'origine se composait d'une quarantaine de pages, la dernière édition de la LIR produite par l'éditeur Carswell, à titre d'exemple, dépasse les dorénavant les 2 500 pages. Une telle « évolution » se justifie-t-elle uniquement par la complexité intrinsèque de la société moderne? Nous sommes plutôt sceptiques en réponse à cette question.