ORDRE DES COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS DU QUÉBEC

Réflexions sur le phénomène du recours aux paradis fiscaux

Mémoire transmis à la Commission des finances publiques dans le cadre du mandat d'initiative sur le phénomène du recours aux paradis fiscaux

Le 4 mai 2016

Table des matières

Préambule 3

1. Origine et aperçu du régime fiscal canadien 4
   1.1 Traitement des investissements canadiens à l'étranger 4
   1.2 Traitement des investissements étrangers au Canada 5

2. Distinction entre les concepts d'évitement fiscal, d'évitement fiscal abusif et d'évasion fiscale 7
   2.1 Évitement fiscal 7
   2.2 Évitement fiscal abusif : le test de la Cour suprême en trois étapes 7
   2.3 Évasion fiscale 8

3. Équilibre entre le développement des entreprises et le respect des lois et conventions 9
   3.1 Devoir et droit de légiférer des États 9
   3.2 Mesures prises à l'échelle provinciale et nationale 11
   3.3 Mesures prises à l'échelle internationale 12

4. Rôle des conseillers et des professionnels 14
   4.1 Le test implicite de la moralité 14
   4.2 Le fiscaliste 16

5. Pistes de solution 17

Qui nous sommes

L'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec (CPA) regroupe 38 000 membres et 5 600 futurs CPA. Il représente tous les champs d'expertise de la profession – certification, comptabilité financière, management et comptabilité de management, finance et fiscalité – mis au service des entreprises, des organisations et du grand public.

L'Ordre des CPA est un ordre professionnel d'exercice exclusif au sens du Code des professions, c'est-à-dire un organisme principalement voué à la protection du public. À cette fin et à l'instar des autres ordres professionnels québécois, il doit exercer des fonctions précises en matière de délivrance des permis d'exercice aux candidats à la profession, de tenue du tableau de l'Ordre, de surveillance de l'exercice de la profession et de dépistage de la pratique illégale, conformément au Code des professions.

Préambule

L'Ordre des CPA du Québec est heureux de contribuer aux travaux de la Commission des finances publique sur le recours aux paradis fiscaux. Alors que nombre d'États, notamment sous l'égide de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), affichent une volonté de plus en plus affirmée de contrecarrer les stratégies sophistiquées qui visent l'optimisation fiscale des multinationales, les parlementaires québécois s'interrogent sur ce phénomène. En tant qu'ordre professionnel, nous estimons de notre responsabilité d'apporter une contribution positive à cette réflexion d'autant plus nécessaire et légitime qu'on observe une mobilisation croissante de l'opinion publique pour réclamer des changements et que les multinationales cherchent dans ce contexte à sauvegarder leur réputation.

D'entrée de jeu, et comme nous le verrons plus loin, on ne peut aborder cette question sans garder en tête que tous les États sont à la fois instigateurs et victimes à divers degrés d'un système qui dépasse, et de loin, leur pouvoir d'intervention propre. Ainsi, la concurrence que se livrent les États pour attirer les investissements, préserver les emplois et soutenir la compétitivité des entreprises participe d'un engrenage propice aux abus, tant de la part de certains d'entre eux que de certaines entreprises multinationales. On ne peut donc pas tout diaboliser et s'engager inconsidérément dans la recherche du ou des « coupables ». Ce serait trop simple, pour ne pas dire simpliste, et cela ne favoriserait pas la recherche de solutions. Doit-on juger cette situation suivant un point de vue légal ou moral? La question est ouverte, et nous essaierons dans les lignes qui suivent d'en éclairer certains aspects afin de dresser un état de la situation aussi juste que possible.

Partant du constat que l'enjeu est planétaire, nous n'avons d'autre choix que de situer notre réflexion dans une perspective globale qui prend en compte tous les aspects du phénomène du recours aux paradis fiscaux et ce, dans un climat de lucidité et d'ouverture. C'est donc dans cet esprit que s'inscrit notre participation au débat public et que nous formulons quelques recommandations concrètes pour préserver l'assiette fiscale du Québec et optimiser l'efficacité du régime de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

1. Origine et aperçu du régime fiscal canadien

Pour bien situer le débat, il importe d'abord de faire un bref retour sur les origines du régime fiscal canadien et québécois.

Le régime fiscal canadien est apparu en 1917 et son cadre a été amendé en 1948. À l'époque, la mobilité des personnes et des capitaux était relativement limitée. La résidence des personnes (physiques et morales) et la source des revenus se sont donc naturellement imposées comme les deux axes formant la structure du régime. Bien que l'évolution de notre société et celle de nos partenaires commerciaux ait rendu les personnes et le capital beaucoup plus mobiles – les défis que pose l'ère numérique en termes de fiscalité en sont une illustration éloquente –, la politique fiscale canadienne et québécoise repose encore aujourd'hui sur ces deux axes. C'est dans ce contexte qu'a évolué la pratique de la fiscalité, qui comporte trois volets : la conformité fiscale, le litige fiscal et la planification fiscale.

1.1 Traitement des investissements canadiens à l'étranger

La mondialisation des échanges incite les entreprises canadiennes à investir à l'étranger, notamment pour accroître leur compétitivité et leurs parts de marché, ce qui fait nécessairement entrer en scène les règles fiscales mises en place par le Canada et le Québec.

Il faut d'abord souligner que notre régime fait une distinction importante entre le revenu de source passive (revenus d'intérêts, dividendes, royautés sans qu'il y ait une quelconque activité) et le revenu de source active (revenu d'entreprise ou entreprise active).

Ainsi, le revenu passif est assujetti aux dispositions visant le revenu étranger accumulé tiré de biens (REATB), de sorte que les revenus de source passive en provenance de l'étranger sont imposables au Canada. Par exemple, lorsqu'une société canadienne incorpore une société étrangère et que celle-ci investit des fonds dans des obligations ou titres similaires (revenus d'intérêts), ces derniers sont imposables immédiatement au Canada.

Il est également utile de rappeler qu'en ce qui a trait à l'imposition des filiales étrangères des multinationales canadiennes, la Loi de l'impôt sur le revenu (Canada) prévoit une série de mesures détaillées et strictes quant à certains paiements de nature passive effectués par une société à une de ses filiales étrangères ayant des opérations commerciales. Dans un tel cas, et conformément à ces règles complexes, ces paiements (souvent de l'intérêt, donc du revenu en principe passif) sont traités à titre de revenus actifs et sont de ce fait exempts de l'impôt canadien.

En ce qui a trait au revenu actif, le Canada, à l'instar des autres pays, cède le champ d'imposition au pays où est réalisé le revenu. C'est notamment ainsi que les pays qui ont des taux d'imposition moindres attirent des entreprises étrangères, notamment canadiennes. Ainsi, pour une société canadienne, le choix de rapatrier les profits de sa filiale étrangère sera tributaire de l'existence ou non d'une convention fiscale entre les deux pays. L'existence d'une convention fiscale lui permettra de rapatrier au Canada les dividendes libres d'impôt canadien. En règle générale, s'il n'y a pas de convention fiscale, les dividendes seront imposés au Canada. Mais en pratique, la filiale choisira alors un autre moyen pour faire transiter ses profits.

1.2 Traitement des investissements étrangers au Canada

Le régime canadien assure la protection de son assiette fiscale par le truchement de quatre mécanismes:

1. Des retenues à la source (allant de 25 % à 0 %, selon les conventions) sur les paiements (p. ex. intérêts, redevances, loyers, avantages, dividendes) faits par un résident canadien à un non-résident.
2. Des règles de capitalisation restreinte pour empêcher que des dépenses d'intérêt puissent réduire les profits canadiens (le rapport entre les dettes impayées envers des non-résidents liés et les capitaux propres ne devant pas excéder 1,5/1).
3. L'imputation d'intérêts notionnels sur les sommes dues par les non-résidents en faveur d'une société résidant au Canada.
4. Les non-résidents faisant affaire au Canada ou disposant de « biens canadiens imposables » sont soumis à l'impôt canadien à l'égard de ces activités.

Il ressort des mécanismes et règles fiscales que nous venons de décrire que tant en regard du traitement des investissements canadiens à l'étranger que du traitement des investissements étrangers au Canada, le régime fiscal canadien est essentiellement calqué sur ceux en vigueur dans la majorité des pays. Néanmoins, de l'avis de tous les pays impliqués, certains correctifs doivent être apportés à cette approche.

En fait, la concurrence fiscale qu'ils se livrent exerce une réelle influence sur les politiques fiscales mises de l'avant par les États qui, pour maintenir leur compétitivité internationale, adoptent des mesures équivalentes, voire plus favorables aux autres, dans le but d'attirer des capitaux sur leur territoire. Cette course à l'investissement étranger a même incité nombre d'entre eux à réduire le fardeau fiscal de certaines multinationales, leur consentant ainsi un net avantage par rapport aux sociétés locales qui réalisent des investissements similaires. Or, cette concurrence que se livrent les États met en cause le concept de neutralité fiscale, qu'on ne peut ignorer dans une réflexion globale.

Un des principes fondamentaux en matière de fiscalité[1], la neutralité fiscale consiste à soumettre toutes les formes d'activité aux mêmes principes fiscaux, exigeant de l'autorité fiscale qu'elle remédie à toute mesure ayant pour effet de remettre en cause ce principe. Ainsi, le traitement fiscal des capitaux exportés et des capitaux importés devrait entraîner les mêmes conséquences : le traitement des capitaux exportés devrait avoir les mêmes conséquences que celui des investissements locaux, et le traitement des capitaux importés devrait avoir les mêmes conséquences que celui des résidents des pays hôtes des capitaux.[2]

Dans le cadre des travaux[3] qu'elle mène actuellement et qui visent à dégager des solutions globales applicables à l'ensemble des pays, l'OCDE, sur la base du principe de la neutralité fiscale, propose, lorsque le taux du pays hôte est plus bas que celui du pays d'où provient l'investissement, de combler l'écart de taux en imposant pour la différence les revenus générés dans le pays d'où provient l'investissement, les dividendes demeurant en outre libres d'impôt.

---

[1] OCDE (2014), « Principes fondamentaux en matière de fiscalité », dans *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, Éditions OCDE, Paris.

[2] Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques – Université de Sherbrooke - *La fiscalité internationale et interprovinciale au Québec* – Étude pour la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise – 20 novembre 2014, pp. 10 et 11.

[3] OCDE (2015), *Exposé des actions 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

2. Distinction entre les concepts d'évitement fiscal, d'évitement fiscal abusif et d'évasion fiscale

Autre prémisse à un débat éclairé, il convient de définir clairement les concepts de base, en l'occurrence ici l'évitement fiscal, l'évitement fiscal abusif et l'évasion fiscale.

2.1 Évitement fiscal

L'évitement peut être généralement défini comme étant le recours à la planification fiscale légitime dans le but de minimiser les impacts fiscaux. Cependant, et ce essentiellement en raison de la complexité de la législation, les litiges opposant les contribuables aux autorités fiscales donnent souvent lieu à des débats d'interprétation.

2.2 Évitement fiscal abusif : le test de la Cour suprême en trois étapes

La règle générale anti-évitement (RGAÉ), qui est elle aussi l'objet de nombreux débats d'interprétation, est invoquée par les autorités fiscales pour contrer ce qu'elles soupçonnent être des stratégies d'évitement fiscal abusif. La ligne étant souvent très mince entre la planification fiscale légitime et l'opération d'évitement abusif[4], les autorités fiscales doivent faire trois démonstrations pour appliquer cette règle :

1. établir l'existence d'un avantage fiscal;
2. déterminer si l'opération qui a généré cet avantage fiscal en était une d'évitement;
3. déterminer si l'opération d'évitement était abusive.

[4] Statistiquement parlant, la jurisprudence portant sur la RGAÉ est favorable dans des proportions égales aux contribuables et aux autorités fiscales.

Ainsi, le simple fait d'obtenir un « avantage fiscal », même en présence d'une « opération d'évitement », n'est pas déterminant : encore faut-il que les autorités fiscales convainquent le tribunal que l'opération produit un résultat que la disposition législative vise justement à empêcher, que cette opération va à l'encontre de la raison d'être de la disposition et qu'elle contourne son application de manière à contrecarrer son objet. C'est ce qui ressort des nombreux jugements rendus par les tribunaux, y compris ceux de la Cour suprême du Canada.[5]

2.3 Évasion fiscale

L'évasion fiscale consiste en l'intention délibérée de ne pas agir conformément aux lois, ce qui inclut le fait de ne pas sciemment déclarer des revenus, de réclamer de fausses dépenses ou de falsifier de l'information ou des documents. Le fait de « cacher » des revenus à l'étranger constitue clairement de l'évasion, laquelle est du ressort des instances criminelles.

Il va de soi que toute recommandation formulée par un CPA en vue d'inciter un contribuable à de tels agissements ou le fait pour lui d'y participer directement ou indirectement est contraire à la loi et aux règles déontologiques de sa profession puisqu'il s'agit d'activités criminelles.

[5] Voir entre autres *Copthorne c. Canada*, [2011] 3 R.C.S. 721 et *Canada Trustco c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601.

3. Équilibre entre développement des entreprises et respect des lois et conventions

Dans un environnement international de forte concurrence comme celui que nous connaissons de nos jours, il est normal que les dirigeants de sociétés multinationales voient les impôts comme un coût important qu'il faut gérer de manière optimale et qu'en conséquence, ils fassent appel à des fiscalistes pour organiser leurs affaires d'une façon efficace et légitime.

Quant aux gouvernements, ils sont constamment à la recherche d'un juste équilibre entre la croissance des revenus fiscaux et le maintien de la compétitivité des entreprises. Mais cet équilibre n'est pas facile à atteindre, comme l'illustre la décision prise par le gouvernement fédéral en 2007 de retirer l'ajout qu'il avait lui-même proposé à l'article 18.2 de la Loi de l'impôt sur le revenu, et qui aurait eu pour effet de limiter, dans les cas de double déduction, la dépense d'intérêt pour la société canadienne.

3.1 Devoir et droit de légiférer des États

En raison de l'ensemble des leviers dont il dispose, l'État est un acteur essentiel à la préservation du principe d'équité et de justice pour l'ensemble des contribuables. Suivant l'enseignement des tribunaux, la protection de l'assiette fiscale et le maintien des recettes publiques sont de sa responsabilité. Il doit ainsi veiller à offrir un encadrement législatif adéquat, intelligible et approprié et mettre en place les moyens de contrôle nécessaires en vue d'assurer l'intégrité du régime fiscal. De même, outre les pouvoirs de vérification très étendus des administrations fiscales – mentionnons en particulier celui prévu à l'article 231.6 de la Loi de l'impôt sur le revenu (Canada), qui autorise le ministre à demander et obtenir des renseignements et documents étrangers –, il appartient aux législateurs de tous les paliers d'exercer leurs pouvoirs et d'adopter les lois fiscales qu'ils jugent appropriées.

Toujours dans sa quête d'équilibre, l'État peut décider de soutenir le développement et la compétitivité des entreprises ou de favoriser leur établissement sur son territoire, comme l'ont fait certaines provinces canadiennes, dont le Québec, en mettant en place des mesures incitatives.

À certains égards, notamment avec son régime de crédits d'impôt favorisant des secteurs d'activité ciblés, le Québec obtient un avantage concurrentiel sur le plan fiscal. L'Alberta, qui jusqu'à tout récemment offrait des taux d'imposition préférentiels, a quant à elle été un pôle d'attraction pour les revenus de placement.

De même, la création de centres financiers internationaux, les généreux crédits à la recherche et au développement, les nombreux crédits accordés aux entreprises[6], notamment le crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques, la réduction des taux d'imposition des sociétés et l'abolition de la taxe sur le capital sont autant d'exemples de mesures qui ont pour but de favoriser l'investissement au Québec et d'offrir ici un milieu concurrentiel favorable. Les autres pays en font autant. Doit-on blâmer les entreprises qui, dans le respect des lois en vigueur, font des choix d'affaires qui tiennent compte des mesures fiscales en vigueur?

Sur le plan international, le Canada, en plus d'avoir signé un bon nombre d'ententes d'échange d'information, est partie à plus de 90 conventions fiscales, notamment avec la Barbade et le Luxembourg, deux pays souvent considérés comme des « paradis fiscaux ». Ces conventions sont bénéfiques et ont toutes pour objectifs fondamentaux de lutter contre l'évasion fiscale, de favoriser l'échange de renseignements et d'implanter les mécanismes nécessaires pour éviter la double imposition.

Les conventions prévoient également des assouplissements sur l'imposition des revenus gagnés dans un des pays signataires et versés aux ressortissants de l'autre. Le but commercial visé est légitime : financer les opérations étrangères de la société canadienne, plus précisément en bénéficiant:

- de la déduction des intérêts sur prêts à la fois au Canada et dans l'autre État signataire où sont établies les filiales étrangères (entreprises actives);
- de l'imposition à faible taux par l'État signataire dont le taux est le plus faible des revenus d'intérêts générés par le capital qui y est investi;
- de la non-imposition, en vertu des conventions bilatérales, des dividendes qui seront en fin de compte versés par les filiales étrangères à la société mère au Canada.

[6] La Loi sur les impôts (Québec) prévoit au-delà de 40 crédits de nature économique qui permettent aux entreprises visées de jouir d'un avantage concurrentiel important.

De fait, ces conventions donnent ouverture à des mouvements de capital sur lesquels les autorités fiscales ont délibérément choisi de ne pas intervenir, principalement en raison du soutien gouvernemental à la compétitivité internationale des sociétés canadiennes prenant de l'expansion à l'étranger. Doit-on se surprendre que les planificateurs fiscaux, en toute légitimité et au su des autorités fiscales, tiennent compte de ces conventions et en avisent leurs clients? Négliger de le faire se traduirait par un désavantage concurrentiel marqué.

3.2 Mesures prises à l'échelle provinciale et nationale

Au cours des 30 dernières années, tant le Québec que le Canada ont multiplié les mesures pour corriger de nombreuses situations qui pouvaient donner ouverture à des échappatoires jugées indues, particulièrement dans un contexte international. En voici quelques-unes :

> Adoption en 1988 de la RGAÉ, comportant des mesures pour prévenir l'abus des conventions fiscales, par exemple l'interposition d'un pays avec qui le Canada a une convention afin de bénéficier des taux réduits de retenues à la source.

> Adoption en 1998 des règles détaillées concernant les prix de transfert, comprenant entre autres un régime sévère de pénalités.

> Adoption en 2007 de mesures visant à réduire l'évitement fiscal international.

> Adoption par l'Assemblée nationale en 2010 d'un système de divulgation obligatoire et facultative sur les opérations d'évitement. Ces mesures[7] ont pour effet, entre autres :
  - d'instaurer un mécanisme de divulgation obligatoire pour les opérations à haut risque d'évitement fiscal;
  - d'augmenter le délai de prescription pour établir une cotisation fondée sur la RGAÉ (délai additionnel de 3 ans);
  - d'instaurer un régime de pénalités, y compris à l'encontre des promoteurs, dans les cas de planification fiscale abusive;
  - d'implanter un mécanisme de divulgation volontaire préventive permettant d'éviter l'augmentation du délai de prescription et l'imposition de pénalités.

> Entrée en vigueur en 2012 des règles restrictives visant les opérations de transfert de sociétés étrangères affiliées.

> Adoption de nombreuses mesures (incluant des pénalités sévères[8]) visant les promoteurs et instauration de l'obligation de fournir des renseignements (p. ex. obligation de produire une T1135 si des actifs de plus de 100 000 $ sont détenus à l'étranger).

> Annonce de la création prochaine d'un programme spécial de l'ARC assorti de mesures répressives visant à faire obstacle aux organisations qui créent et font la promotion de stratagèmes d'évitement fiscal abusif et d'évasion fiscale. Dans la foulée, le gouvernement fédéral a affirmé sa volonté de renforcer la collaboration internationale

[7] Ces mesures ont été adoptées dans la foulée du document de consultation très étoffé préparé en 2009 par le ministère des Finances du Québec et intitulé *Les planifications fiscales agressives*.
[8] Voir l'arrêt *Guindon c. Canada*, 2015 R.C.S. 41 (Cour suprême du Canada).

pour combattre l'évasion fiscale et de mettre sur pied un comité consultatif indépendant sur l'évasion fiscale et l'évitement fiscal abusif.

> Annonce dans le dernier budget visant à intensifier les efforts du Québec pour contrer les planifications fiscales abusives et le recours aux paradis fiscaux, renforcer l'échange de renseignements avec l'ARC et encourager la divulgation volontaire.

3.3 Mesures prises à l'échelle internationale

En parallèle, à l'échelle internationale, de nombreuses initiatives ont été lancées pour lutter contre l'évasion fiscale et pour développer des approches visant à contrer l'évitement fiscal jugé inapproprié par les autorités, parmi lesquelles on relève :

> Adoption par les États-Unis de mesures sévères obligeant les institutions financières à divulguer l'existence de comptes bancaires détenus par des citoyens américains (FATCA).

> Projet de règlement de l'administration fédérale américaine qui, probablement à compter des années d'imposition se terminant en 2017, pourrait forcer les sociétés mères américaines de groupes de multinationales dont le revenu consolidé se chiffrait à 850 millions de dollars américains ou plus pour l'exercice considéré à déclarer leurs paiements d'impôt pays par pays.[9]

> Réalisation de nombreuses études de l'OCDE portant sur les problématiques internationales (tels les prix de transfert et les transferts technologiques) et plus particulièrement, les travaux qu'elle mène depuis plus de deux ans et portant sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (projet BEPS) et dont les recommandations, si elles sont mises en œuvre par les pays membres, pourraient avoir des répercussions majeures, par exemple :

- sur les échanges d'information entre les pays, l'objectif étant d'obtenir en temps utile l'information relative à des planifications potentiellement abusives, d'identifier les participants et les promoteurs et de réduire les opérations planifiées d'évitement inter-frontalières;
- sur les bases d'imposition sur lesquelles reposent les régimes fiscaux (au Canada, comme on l'a vu, le système est basé sur la résidence et les sources de revenu). À cet égard, l'OCDE recommande l'adoption d'une série de mesures visant, entre autres, les structures hybrides utilisées aux fins d'évitement, le renforcement des règles régissant les sociétés étrangères contrôlées ainsi que l'adoption de mesures visant à prévenir l'abus des conventions fiscales.
- Et enfin, sur les règles concernant les prix de transfert, qui seront mises à jour.

[9] Dans le cadre de la conférence annuelle de 2015 de la Fondation canadienne de fiscalité, des représentants du ministère des Finances ont reconnu que le Canada devrait apporter des modifications législatives en vue de la mise en œuvre de la déclaration pays par pays pour l'année d'imposition 2016.

Le plan d'action de l'OCDE (projet BEPS) finalisé en octobre 2015 comporte 15 points. Les mesures proposées visent plusieurs objectifs et couvrent un vaste éventail de situations, notamment l'alignement des régimes d'imposition avec la substance économique et la création de valeur, l'instauration de mécanismes pour s'assurer que le revenu est imposé au moins une fois (et corollairement, d'éliminer la double imposition) et l'amélioration des mécanismes de résolution des conflits.

Le Canada (un des pays membres fondateurs de l'OCDE), ainsi que l'ensemble des leaders du G-20, ont récemment donné leur appui à l'entrée en vigueur rapide et globale de l'ensemble des mesures mises de l'avant.

4. Rôle des conseillers et des professionnels

4.1 Le test implicite de la moralité

Sur le plan législatif, on s'attend à ce que l'État agisse avec « moralité ». Plusieurs dispositions des lois (p. ex. la prohibition de déduire les amendes, la progressivité des taux, les déductions pour frais médicaux) ont un fondement moral qui peut facilement se justifier.

Sous l'angle de ce qui est acceptable et ce qui ne l'est pas, plusieurs réclament des sociétés qu'elles paient leur « juste part » d'impôt, une notion qui renvoie au concept de moralité et qu'il est difficile, voire impossible, de définir. La question de savoir si les sociétés devraient payer une juste part quelconque d'impôt est une question éminemment stratégique à laquelle il incombe aux gouvernements de répondre. Il va de soi que le débat ne devrait pas être axé sur des sociétés spécifiques si elles respectent les lois en vigueur. En outre, la notion de juste part ne devrait pas renvoyer exclusivement à l'impôt « sur les bénéfices » que doit payer une société. Ainsi, la juste représentation de la contribution fiscale totale d'une société devrait comprendre les impôts fonciers, les droits de douane, les taxes de vente et autres taxes à la consommation sur les intrants, et les taxes sur la masse salariale.

Quant aux conseillers et professionnels du domaine de la planification fiscale, on ne saurait assimiler leurs responsabilités à celles des législateurs puisqu'elles consistent, entre autres, à aviser leurs clients de l'état de la législation. À maintes reprises, les tribunaux canadiens ont d'ailleurs statué que la règle de droit prévaut sur les règles morales pour interpréter les lois fiscales, notamment dans les causes suivantes :

> *Shell Canada Ltée v. Canada* (Cour suprême du Canada), [1999] 3 R.C.S. 644

Cependant, il ressort des arrêts plus récents de notre Cour qu'en l'absence d'une disposition expresse contraire, il n'appartient pas aux tribunaux d'empêcher les contribuables de recourir, dans le cadre de leurs opérations, à des stratégies complexes qui respectent les dispositions pertinentes de la Loi, pour le motif que ce serait inéquitable à l'égard de contribuables qui n'ont pas opté pour cette solution. Notre Cour s'est précisément penchée sur cette question dans *Duha Printers (Western) Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 795, au par. 88, le juge Iacobucci. Voir également *Neuman c. M.N.R.*, [1998] 1. R.C.S. 770, au par. 63, le juge Iacobucci. Il incombe aux tribunaux d'interpréter et d'appliquer la Loi telle qu'elle a été adoptée par

le Parlement. Les remarques incidentes formulées dans des arrêts antérieurs dont on peut dire qu'elles appuient un principe d'interprétation plus large et moins certain ont donc été supplantées par les arrêts que notre Cour a rendus depuis en matière fiscale. Sauf disposition contraire de la Loi, le contribuable a le droit d'être imposé en fonction de ce qu'il a fait, et non de ce qu'il aurait pu faire et encore moins de ce qu'un contribuable moins habile aurait fait.

> *Reine c. Compagnie Pétrolière Impérale Limitée* (Cour d'appel fédérale), 2004 CAF 36

[79] L'Impériale s'est sans doute prévalue d'une lacune dans la législation fiscale, en l'occurrence l'absence de dispositions traitant des conséquences découlant de la différence de dates de clôture d'exercice de personnes morales. Mais, comme nous l'avons déjà signalé, ce fait ne saurait en soi être considéré comme un « abus » dans l'application de la loi. D'ailleurs, le législateur fédéral était parfaitement en mesure de prévoir que de grandes sociétés consentent des prêts à court terme à d'autres grandes sociétés dont la date de clôture d'exercice est différente de celle de la leur, permettant ainsi aux sociétés prêteuses et aux sociétés emprunteuses de se soustraire à l'impôt spécial sur les grandes sociétés jusqu'à concurrence du montant des prêts.

> *La Reine c. Hollinger Inc.* (Cour d'appel fédérale), 99 DTC 5500

[42] À l'instar de mes collègues dans l'arrêt Nova, je suis préoccupé par le fait qu'une société, comme l'intimée, ait été en mesure de rapatrier des pertes de 92 millions de dollars subies aux États-Unis et d'ainsi réduire sa responsabilité fiscale au Canada. Cependant, comme le juge Desjardins l'a signalé dans l'affaire Nova, il s'agit en l'espèce d'examiner la légalité et non la moralité de l'opération. Je suis lié par les règles de droit qui existaient à l'époque et qui autorisaient ce genre d'opération.

> *Industries S.L.M. c. Canada (*Cour fédérale), 2000 DTC 6648

[60] Un contribuable a le droit de structurer ses affaires de façon à tirer le meilleur parti possible de l'abri fiscal que la Loi lui offre. Il n'y a pas lieu ici de considérer la moralité des opérations mais bien leur légalité. Il ne faut pas non plus que les tribunaux statuent sur la base de la réalité économique d'une transaction. Si une disposition en cause est claire et non équivoque, elle doit simplement être appliquée, sauf dispositions contraires de la Loi. Le contribuable a le droit d'organiser ses propres affaires et on ne peut lui attribuer une intention non explicite d'éluder l'impôt artificiellement ou indûment simplement au motif qu'il a su monter un échafaudage fiscal complexe et inusité.

Comme l'affirmait le grand juriste Oliver Wendell Holmes Jr., "taxes are the price we pay for a civilized society". Il avait parfaitement raison. Encore faut-il cependant que le système fiscal soit basé sur un autre principe bien établi : le respect de la règle de droit. Alors que nos entreprises doivent affronter une concurrence très vive et se conformer à des lois fiscales nombreuses, complexes et souvent d'interprétation difficile, tout système basé sur d'autres principes que la règle de droit est voué à l'échec en matière fiscale.

4.2 Le fiscaliste

Compte tenu d'un ensemble de facteurs économiques et commerciaux – mondialisation et accroissement de la concurrence, complexification des lois et resserrement des contrôles, exigences croissantes de la clientèle –, quel est donc le rôle du fiscaliste?

En tout premier lieu, il doit veiller à ce que les transactions envisagées par ses clients soient structurées de façon efficace à tous égards (y compris l'aspect fiscal qui n'en est qu'un élément, bien que souvent important) et s'assurer de leur conformité aux lois en vigueur.

Dans l'état actuel du droit et de la jurisprudence, le mandat du fiscaliste doit s'appuyer sur la loi, les interprétations et politiques administratives et la jurisprudence. Sa finalité demeure l'optimisation de la position financière du client dans le respect des lois. Dans cette perspective, le fiscaliste est amené à informer son client des risques réputationnels et financiers, incluant la divulgation d'informations stratégiques ou sensibles, auxquels il s'expose en cas de jugement rendu contre lui, et donc en faveur du fisc, par les tribunaux.

Le fiscaliste qui est membre de l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec est régi, de façon générale, par les dispositions du Code des professions, de la Loi sur les comptables professionnels agréés et du Code de déontologie des comptables professionnels agréés. Comme l'avocat ou le notaire fiscaliste, il est soumis au pouvoir administratif et disciplinaire de sa profession. Il doit par ailleurs faire en sorte que toute personne qui collabore avec lui dans l'exercice de sa profession, ainsi que toute société au sein de laquelle il exerce cette profession, respecte ce code, cette loi et ce règlement (art. 1 du Code de déontologie des comptables professionnels agréés, chapitre C-48.1). Ainsi donc, le CPA œuvrant dans le domaine de la fiscalité doit se conformer aux lois en vigueur, dont les lois fiscales et criminelles, pour exercer sa profession.

5. Pistes de solution

L'Ordre des CPA reconnaît que la croissance des planifications fiscales abusives observée dans l'ensemble des économies occidentales et par ricochet, du recours aux paradis fiscaux, est un problème réel et il soutient sans réserve toutes les initiatives déjà mises de l'avant ou qui pourraient l'être dans le futur pour lutter contre les manœuvres jugées répréhensibles. Compte tenu de la complexité des lois fiscales, il est peu probable que la frontière entre les activités de planification fiscale acceptables et inacceptables se précise jamais. Mais cela ne doit pas nous empêcher de colmater les brèches du système et de rechercher un consensus aussi large que possible des parties prenantes (entreprises et fiscalistes) sur le sens et la portée des dispositions législatives.

L'exercice du rôle du législateur

Outre l'effort qui devrait être consenti pour clarifier l'objet et l'esprit de la législation, les législateurs ont au premier chef la responsabilité de resserrer l'application de certaines dispositions anti-évitement dont la sphère d'application, dans certains cas, est plus large que nécessaire, et ce de façon à délimiter plus clairement la frontière entre l'acceptable et l'inacceptable. De même, comme ils l'ont fait jusqu'ici, les législateurs doivent utiliser leur prérogative pour modifier la loi et bannir les stratégies fiscales jugées inappropriées et auxquelles il est établi qu'aucune disposition spécifique ou générale anti-évitement ne s'applique.

Les avantages de la transparence et de la surveillance

Nous suggérons que le Québec rende accessibles les données recueillies par le truchement du système de divulgation des opérations d'évitement qu'il a mis en place, de même que les analyses qui en découlent, de sorte que les contribuables et l'ensemble de la société puissent en mesurer l'efficacité et que les améliorations jugées utiles, le cas échéant, puissent y être apportées. En outre, comme le soutiennent les chercheurs de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke qui se sont penchés sur l'expérience du Royaume-Uni à cet égard, la transparence peut représenter un incitatif à la divulgation pour les contribuables hésitants à s'y soumette de crainte d'être seuls à le faire.

De même, en s'inspirant également de l'expérience du Royaume-Uni et d'autres pays, l'Ordre suggère au législateur d'imposer aux sociétés par actions, au-delà d'un seuil de capital minimum à déterminer, l'obligation de faire auditer leurs états financiers. Nous sommes d'avis que l'audit concourrait à resserrer la surveillance des sociétés privées.

La concertation comme prérequis

À l'instar de la plupart des observateurs de la scène fiscale internationale, l'Ordre des CPA est fermement convaincu que la lutte à l'évasion fiscale doit être le fruit des efforts concertés d'un nombre significatif d'États et que si de nouvelles mesures doivent s'ajouter à celles qui sont déjà en vigueur, il ne faut pas hésiter à les adopter. Il convient par ailleurs de souligner qu'au cours des dernières années, des efforts considérables ont été consacrés par le Canada et ses partenaires commerciaux pour réduire l'incidence des manœuvres d'évasion. Il va de soi qu'une stratégie de lutte efficace à l'évasion tient à un échange d'information plus poussé entre les pays, à un élargissement du réseau des traités et protocoles d'échange de renseignements et à la réciprocité avec nos partenaires commerciaux, sans laquelle le jeu de la concurrence ne se joue plus à armes égales. Dans le même sens, le Québec doit défendre ses priorités fiscales par rapport à l'ensemble canadien, les intérêts de l'un n'étant pas nécessairement ceux de l'autre, d'où l'importance de maintenir un dialogue ouvert pour que les politiques canadiennes, tant sur le plan intérieur qu'international, soient aussi respectueuses que possible des intérêts du Québec.

Le leadership de l'OCDE

Dans cette perspective, l'Ordre est d'avis que le Québec a tout intérêt à militer résolument en faveur de la mise en œuvre au Canada des 15 mesures sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices mises de l'avant par l'OCDE dans le cadre du projet BEPS. Non seulement les travaux de l'OCDE ont-ils progressé à un rythme rapide pour parvenir à formuler ces mesures, mais ils témoignent de l'efficacité des efforts concertés des régulateurs et des administrations fiscales de nombreux pays, dont le Canada. En outre, ces travaux ne sont que l'amorce d'un processus plus ambitieux qui débouchera sur d'autres initiatives de l'OCDE.

La combinaison impôt sur les bénéfices et taxes à la consommation

Parallèlement, le Québec devrait se faire le promoteur à l'échelle canadienne d'un rééquilibrage de l'impôt sur les bénéfices des sociétés en faveur des taxes à la consommation (remboursement de la taxe sur les intrants), comme l'a recommandé la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise (rapport Godbout). La volatilité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés et ses répercussions économiques, de même que la possibilité pour les sociétés de planifier leurs affaires de manière à limiter leurs obligations, militent en faveur d'un accroissement du poids relatif des taxes à la consommation (remboursement de la taxe sur les intrants), qui se sont révélées plus efficientes et efficaces comme mécanisme de perception de revenus fiscaux.

La contribution des CPA et de l'Ordre

Enfin, les CPA jouent un rôle d'information essentiel auprès de leurs clients et ce sont le plus souvent eux qui font le lien avec les autorités fiscales. L'intervention des professionnels comptables à tous les niveaux est très certainement un vecteur d'efficacité du régime fiscal et c'est ce qui en fait d'étroits partenaires des instances gouvernementales en matière de politique fiscale, comme l'illustre d'ailleurs la contribution de l'Ordre aux travaux de la Commission des finances publiques. Il va de soi que l'Ordre et ses membres comptent bien continuer de mettre leurs compétences au service de l'équité fiscale et de la compétitivité des entreprises, dans l'intérêt supérieur de tous les Québécois et dans le respect des lois adoptées par les législateurs canadien et québécois.

ORDRE DES COMPTABLES
PROFESSIONNELS AGRÉÉS
DU QUÉBEC

5, Place Ville Marie, bureau 800, Montréal (Québec) H3B 2G2
T. 514 288.3256 1 800 363.4688 Téléc. 514 843.8375
www.cpaquebec.ca