

# Revue

## de planification fiscale et financière

■ Numéro spécial : « LA JUSTICE FISCALE »	201
■ LES CONCEPTIONS DE LA JUSTICE FISCALE	
<i>Michel Bouvier</i>	211
<i>Gilles N. Larin et Lyne Latulippe</i>	225
<i>Jean-Pierre Vidal, Denis Larocque et Justin Leroux</i>	243
■ JUSTICE ET STRUCTURE FISCALE	
<i>Sébastien Jeannard</i>	275
<i>Luc Godbout et Suzie St-Cerny</i>	287
<i>Jean-Raphaël Pellas</i>	321
<i>André Lareau</i>	333
<i>Marie-Christine Esclassan</i>	347
<i>Chantal Jacquier</i>	359
■ L'ADMINISTRATION, LE JUGE ET LA JUSTICE FISCALE	
Réflexions françaises	
<i>Marie-Christine Esclassan</i>	369
<i>Laurent de la Brosse</i>	371
<i>Jérôme Michel</i>	379
Réflexions canadiennes	
<i>Donald G.H. Bowman</i>	387
<i>André Legault</i>	407
<i>Anne-Marie Lévesque</i>	411
<i>Richard W. Pound</i>	413

# Revue

de planification fiscale  
et financière

Cette publication doit être citée : (2013), vol. 33, n° 2  
*Revue de planification fiscale  
et financière*

*Les opinions exprimées dans cette publication sont propres aux auteurs  
des articles. L'exactitude des citations et des références relève de la  
responsabilité des auteurs.*

Veillez adresser toute correspondance à :

**APFF**

**1100, boul. René-Lévesque Ouest, bureau 660**

**Montréal (Québec) H3B 4N4**

**Téléphone : (514) 866-2733 – (sans frais) 1 877 866-2733**

**Télécopieur : (514) 866-0113 – (sans frais) 1 877 866-0113**

**Courriel : [apff@apff.org](mailto:apff@apff.org) – Site Internet : [www.apff.org](http://www.apff.org)**

© 2013, Association de planification fiscale et financière

Tous droits réservés. La reproduction ou transmission, sous quelque forme ou par quelque moyen (électronique ou mécanique, y compris la photocopie, l'enregistrement ou l'introduction dans tout système informatique ou de recherche documentaire) actuellement connu ou non encore inventé, de toute partie de la présente publication, faite sans le consentement écrit de l'éditeur est interdite sauf dans le cas où quelqu'un désire citer de courts extraits. Dans ce dernier cas, mention doit absolument être faite et de l'auteur et de la revue comme source de référence.

ISSN 1924-9837

Dépôt légal, 2<sup>e</sup> trimestre 2013

Bibliothèque nationale du Québec

Bibliothèque nationale du Canada

## COMITÉ DE LA REVUE

### **PRÉSIDENTE :**

**Chantal Jacquier**, avocate, LL. M.

### **COORDONNATRICE :**

**Diane Gagnon**, avocate  
Directrice de l'édition  
*APFF*

### **MEMBRES :**

**Marie-Pierre Allard**, avocate, M. Fisc.  
Professeure titulaire  
Faculté d'administration  
*Université de Sherbrooke*

**Kathleen Comeau**, M. Fisc.  
*Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.*

**Christiane Maurice**, avocate, LL.M. fisc.  
*Richter*

**Michel Ostiguy**, avocat, LL. B., M. Fisc.  
*Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.*

**Dave Santerre**, CPA, CA, LL.M. fisc.  
*PwC*

**Hugo Tremblay**, CPA, CA  
*KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l.*

**Julie Hélène Tremblay**, avocate, M. Fisc.  
*Dufour, Charbonneau, Brunet & Associés inc.,  
Comptables professionnels agréés*

**Jean-Pierre Vidal**, CPA, CA, Ph. D.  
Professeur agrégé  
*HEC Montréal*

### **MEMBRE D'OFFICE :**

**Maurice Mongrain**, avocat  
Président-directeur général  
*APFF*

## POLITIQUE ÉDITORIALE

La *Revue* est généralement publiée quatre fois par année et est distribuée à tous les membres de l'APFF. Elle présente des textes qui contribuent à l'avancement des connaissances et à l'amélioration des compétences en matière fiscale et financière. Ses lecteurs sont des experts chevronnés : avocats, notaires, experts-comptables, économistes et autres professionnels.

Les textes soumis pour une éventuelle publication dans la *Revue* ne doivent pas avoir été publiés ailleurs ni être soumis à un autre éditeur, sauf exception et selon entente entre l'APFF et un autre éditeur. Ils doivent être non seulement inédits mais aussi d'une grande rigueur. Ils sont soumis à titre gracieux au bénéfice de l'APFF. Tout texte soumis doit être rédigé en français. Il ne doit normalement pas dépasser 17 500 mots (environ 35 pages). Il est recommandé de suivre le guide de présentation des textes de l'APFF.

Les textes soumis font l'objet d'une double lecture à l'aveugle; l'identité de l'auteur n'est pas connue des réviseurs au moment de l'évaluation. Bien que certains réviseurs *ad hoc* puissent aussi être consultés, les réviseurs sont généralement choisis parmi les membres du comité de la *Revue*.

Un texte soumis pour une éventuelle publication dans la *Revue* peut être :

- 1) accepté d'emblée;
- 2) accepté après que l'auteur eut apporté les modifications requises par le président du comité, sur l'avis des réviseurs;
- 3) refusé.

L'auteur dont le texte est accepté pour publication doit soumettre un résumé de 200 à 300 mots en français et en anglais (*précis/abstract*).

Les textes acceptés sont ensuite revus et corrigés par le service d'édition de l'APFF conformément aux normes de présentation de l'APFF pour leur publication dans la *Revue*.

Toute personne intéressée à publier dans la *Revue de planification fiscale et financière* est invitée à soumettre un texte à l'APFF et à communiquer à cet effet avec M<sup>c</sup> Diane Gagnon, directrice de l'édition et coordonnatrice du comité de la *Revue*, par téléphone au 514 866-2733 (poste 209) ou sans frais au 1 877 866-2733 (poste 209), ou à l'adresse électronique suivante : [gagnond@apff.org](mailto:gagnond@apff.org).

## SOMMAIRE

**Vol. 33, n° 2 • 2013**

---

- **Numéro spécial : « LA JUSTICE FISCALE »** 201
  - Compte rendu du Colloque international  
Québec-France sur la justice fiscale  
*Proceedings of the Québec-France International  
Conference on Fiscal Justice* 203
- **LES CONCEPTIONS DE LA JUSTICE FISCALE**
  - Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société  
postmoderne  
*Michel Bouvier* 211
  - Les canons de la justice fiscale : évolution  
et influences  
*Gilles N. Larin et Lyne Latulippe* 225
  - Incidence du petit nombre de comparables  
sur la justice fiscale dans le domaine du prix de transfert  
*Jean-Pierre Vidal, Denis Larocque et Justin Leroux* 243
- **JUSTICE ET STRUCTURE FISCALE**
  - La justice des impôts sur le revenu en France  
*Sébastien Jeannard* 275
  - Que disent les chiffres en matière de justice fiscale?  
*Luc Godbout et Suzie St-Cerny* 287
  - L'imposition sur le patrimoine en France est-elle  
un facteur de justice fiscale?  
*Jean-Raphaël Pellas* 321
  - La fiscalité comportementale au Canada  
*André Lareau* 333

---

Justice fiscale et abus de droit : réflexions sur la  
dynamique de la notion d'abus de droit en droit  
fiscal français

*Marie-Christine Esclassan*

347

L'arrêt *Duke of Westminster* ou le libre choix  
de la voie la moins imposée

*Chantal Jacquier*

359

▪ **L'ADMINISTRATION, LE JUGE ET LA JUSTICE FISCALE**

**Réflexions françaises**

*Marie-Christine Esclassan*

369

*Laurent de la Brosse*

371

*Jérôme Michel*

379

**Réflexions canadiennes**

*Donald G.H. Bowman*

387

*André Legault*

407

*Anne-Marie Lévesque*

411

*Richard W. Pound*

413

---

## NUMÉRO SPÉCIAL : « LA JUSTICE FISCALE »

**Maurice Mongrain**, avocat  
Président-directeur général  
APFF

**Chantal Jacquier**, LL. M.  
Présidente du comité de la  
*Revue de planification fiscale et financière*

La justice fiscale!

Le concept est séduisant, mais difficile à saisir. La justice fiscale n'en demeure pas moins un but à atteindre en termes de politique fiscale, d'application de la loi par l'administration fiscale et d'interprétation de la loi par les tribunaux.

C'est avec fierté que l'APFF présente, dans ce numéro spécial de la *Revue de planification fiscale et financière*, les textes du Colloque international Québec-France sur la justice fiscale qui s'est tenu à Montréal le 22 novembre 2012. Ce colloque a été organisé conjointement par l'APFF, la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke et l'Association pour la Fondation internationale de finances publiques (FONDAFIP) de Paris<sup>1</sup>. Il s'agissait, pour l'APFF, d'un premier colloque international.

Par le compte-rendu du colloque (en français et en anglais) et par les textes en français publiés dans ce numéro spécial de la *Revue de planification fiscale et financière*, chacun pourra constater avec quelle conviction les conférenciers, tant français que canadiens, ont fait part, lors du colloque, de leurs réflexions et de leurs propositions sur ce sujet actuel et brûlant qu'est la justice fiscale pour l'avenir de nos régimes fiscaux.

Nous vous en souhaitons bonne lecture.

---

<sup>1</sup> La *Revue Française de Finances Publiques* publiera les Actes du Colloque sur la justice fiscale au cours de l'année 2013, à savoir le texte ou le compte-rendu, selon le cas, des conférences, dans une version abrégée pour la plupart, en raison de contraintes éditoriales.



## COMPTE-RENDU DU COLLOQUE INTERNATIONAL QUÉBEC- FRANCE SUR LA JUSTICE FISCALE – MONTRÉAL, LE 22 NOVEMBRE 2012

Dans leurs allocutions d'ouverture, M<sup>e</sup> Maurice Mongrain, Président-directeur général de l'Association de planification fiscale et financière (APFF), et Gilles Larin, Professeur à l'Université de Sherbrooke, Titulaire de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke, se sont félicités de l'organisation à Montréal d'un colloque d'une telle ampleur sur la justice fiscale. Ils se sont par ailleurs réjouis du développement des relations franco-québécoises dans le domaine de la recherche en droit public financier.

Michel Bouvier, Professeur à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne, Président de l'Association pour la Fondation internationale de finances publiques (FONDAFIP), a remercié vivement les organisateurs du colloque pour leur accueil chaleureux et pour la tenue de cette manifestation qui témoigne de la vigueur du partenariat unissant FONDAFIP, l'APFF et l'Université de Sherbrooke. Le Professeur Bouvier a également tenu à rappeler que, dans un contexte changeant, l'idée de réaliser ce colloque international s'est rapidement imposée aux organisateurs et est l'occasion d'échanger sur la fiscalité et les transformations des systèmes fiscaux nationaux.

La **première table ronde du colloque**, animée par M<sup>e</sup> Alain Ménard, Vice-président du Conseil d'administration de l'APFF, portait sur **les conceptions de la justice fiscale**.

- Le Professeur Michel Bouvier a montré que le concept de justice fiscale se caractérise par un manque d'unité conceptuelle et par sa forte proximité avec d'autres concepts juridiques, politiques ou économiques, comme ceux de légitimité, d'égalité ou encore de solidarité. Il a également souligné que, dans un contexte de crise budgétaire, le concept de justice fiscale favorise un sentiment de « désarroi fiscal » et la réapparition de nombreuses utopies fiscales.

- Le Professeur Gilles Larin, de l'Université de Sherbrooke, et Lyne Latulippe, alors Professeure à l'Université du Québec à Montréal, ont cherché à situer la justice fiscale dans l'élaboration de la politique fiscale. Leur réflexion a d'abord porté sur la notion de justice fiscale, sur son rapport avec la société et sur les principes qui la composent ainsi que sur les principes fiscaux qui peuvent entrer en opposition avec la justice fiscale. Puis ils ont examiné comment la justice fiscale s'insère dans le contexte de la lutte contre les planifications fiscales abusives.
- Jean-Pierre Vidal, Professeur à l'École des Hautes Études Commerciales de Montréal, s'est interrogé sur l'incidence sur la justice fiscale du petit nombre de comparables dans le domaine du prix de transfert. Les méthodes fondées sur des comparaisons chiffrées ont une grande importance dans ce domaine. Elles donnent le sentiment qu'elles sont infaillibles. Pourtant, en y regardant de plus près, il faut renoncer à ce sentiment. Premièrement, le nombre de comparables utilisés est généralement peu élevé, ce qui empêche d'avoir une variété suffisante de comparables pour être certain que toutes les dimensions de l'analyse soient couvertes. Deuxièmement, moins le nombre de comparables est élevé, plus la probabilité d'erreur et d'injustice est grande, uniquement à cause du hasard et sans aucun égard à la comparabilité.

La **deuxième table ronde**, animée par le Professeur Gilles Larin, était intitulée « **Justice et structure fiscale** ».

- Sébastien Jeannard, Maître de conférences à la Faculté de droit et des sciences sociales de Poitiers, Chargé de mission à FONDAFIP, est intervenu sur la justice des impôts sur le revenu en France. Il a expliqué que ce mode d'imposition repose sur trois types d'impôts qui renvoient à deux conceptions de la justice fiscale. Il a souligné comment ce système était en train de se brouiller et quelles étaient les perspectives envisagées en la matière.
- Luc Godbout, Professeur à l'Université de Sherbrooke, a examiné la justice fiscale sous l'angle de la comparaison du poids de la fiscalité vue de manière globale (prélèvements obligatoires fiscaux et sociaux), sous l'angle de la variation de la charge fiscale nette et sous celui de la réduction des inégalités de revenus. Il a établi à cet égard des comparaisons chiffrées entre le Québec et divers pays de l'OCDE.
- Jean-Raphaël Pellas, Professeur à l'Institut supérieur du commerce de Paris, s'est interrogé sur la justice des impôts français pesant sur le patrimoine. Il a montré qu'il s'agit là d'un débat ancien et récurrent ainsi

que d'un mode d'imposition qui ne favorise pas assez sur le long terme les transferts intergénérationnels.

- M<sup>e</sup> André Lareau, Professeur à l'Université Laval à Québec, s'est penché sur la fiscalité comportementale au Canada et en particulier au Québec, c'est-à-dire sur la manière dont la fiscalité cherche à influencer sur les comportements des contribuables. Il a souligné que ces interventions, pour être concluantes, doivent s'opérer avec un souci constant de respect du principe de justice fiscale.
- Marie-Christine Esclassan, Professeur à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne, Secrétaire générale de FONDAFIP, a présenté le cadre juridique de l'abus de droit en France, concept dont le périmètre n'a cessé de s'étendre au fil du temps mais qui n'est pas sans soulever aujourd'hui un certain nombre de questions lorsqu'il s'agit de son application. Madame Esclassan a également souligné que ces transformations vont, selon elle, dans le sens d'une plus grande justice fiscale et d'une meilleure lisibilité de la loi fiscale.

À l'occasion de la pause-déjeuner, M<sup>e</sup> Chantal Jacquier, Présidente du Comité de la *Revue de planification fiscale et financière* de l'APFF, a d'abord conté l'« histoire du duc et du jardinier », source du célèbre arrêt britannique *Duke of Westminster* sur le droit du contribuable d'organiser ses affaires comme il l'entend afin de réduire ses impôts. Puis elle a montré quelle influence cet arrêt a eue au Royaume-Uni et a encore au Canada en droit fiscal.

La **troisième table ronde**, intitulée « **L'administration, le juge et la justice fiscale** », était co-animée par M<sup>e</sup> Chantal Jacquier et par le Professeur Michel Bouvier.

- Tout d'abord, Marie-Christine Esclassan a dressé un tableau sommaire du système du contentieux fiscal en France, en soulignant l'importance accordée à la « réclamation préalable » lors de la phase administrative et en expliquant la répartition particulière des compétences juridictionnelles en matière fiscale (juge administratif et juge judiciaire).
- M<sup>e</sup> Richard W. Pound, Avocat fiscaliste canadien, a fait part de ses réflexions sur la justice fiscale dans ses relations avec des clients et avec l'administration fiscale et en ce qui concerne les tribunaux. Il a notamment souhaité l'existence d'un tribunal de première instance unique pour traiter de tout ce qui touche à la fiscalité fédérale canadienne.

- M<sup>e</sup> Laurent de la Brosse, Avocat au barreau de Paris, a souligné la place occupée par le principe d'égalité en matière fiscale en France, principe qui évolue grandement sous l'influence du Conseil constitutionnel et grâce à la procédure de la « question prioritaire de constitutionnalité » qui, depuis 2010, permet à toute personne partie à un procès de contester la constitutionnalité d'une loi en demandant en priorité un renvoi au Conseil constitutionnel. Par ailleurs, M<sup>e</sup> de la Brosse a expliqué que l'exercice du droit à un recours juridictionnel n'était pas encore totalement effectif en matière fiscale en France.
- M<sup>e</sup> Anne-Marie Lévesque, Sous-commissaire aux appels à l'Agence du revenu du Canada, a indiqué que l'administration fiscale canadienne poursuit un objectif de justice fiscale en cherchant à appliquer la loi fiscale de manière égale et en facilitant toujours davantage l'accomplissement de leurs obligations fiscales par les contribuables. Elle a évoqué notamment la Charte des droits du contribuable et l'Ombudsman des contribuables.
- André Legault, alors Vice-président et directeur général à la Direction générale de la législation, des enquêtes et du registraire des entreprises à Revenu Québec, a expliqué que la justice fiscale est une exigence quotidienne qui doit conduire à faciliter le respect des obligations fiscales mais aussi à sanctionner efficacement les comportements frauduleux, source d'inégalités.
- Jérôme Michel, Maître des requêtes au Conseil d'État, a présenté une communication sur le rôle joué par le juge administratif en matière fiscale en France, tant au point de vue contentieux qu'au point de vue consultatif.
- Enfin, l'Honorable Donald G.H. Bowman, ancien Juge en chef de la Cour canadienne de l'impôt, a fait part de son expérience en tant que juge et a souligné que le bon sens et l'équité jouent un rôle dans la décision du juge et permettent de trouver un juste équilibre entre les contribuables et l'administration fiscale, sauf pour les contribuables qui cherchent à échapper à leurs obligations fiscales.

**PROCEEDINGS OF THE QUÉBEC-FRANCE INTERNATIONAL  
CONFERENCE ON FISCAL JUSTICE –  
MONTREAL, NOVEMBER 22, 2012**

Maurice Mongrain, Executive Director of the *Association de planification fiscale et financière* (APFF), and Gilles Larin, Professor at the University of Sherbrooke and holder of the Research Chair in Taxation and Public Finance of that University, opened the conference, expressing pride in having organized in Montréal such an important conference on fiscal justice. They indicated how pleased they were with the enhanced Québec-France relationship that was developing in the field of research related to public finance law.

Michel Bouvier, Professor at *Université de Paris I Panthéon-Sorbonne*, Chair of the *Association pour la fondation internationale de finances publiques* (FONDAFIP), expressed his profound gratitude to the organizers for their warm welcome and their efforts in organizing a conference that targets fiscal justice. This event is an indication of the growing cooperation between the FONDAFIP, the APFF and the University of Sherbrooke. Professor Michel Bouvier remarked that, in a changing world, holding an international conference on fiscal justice was a necessity for all concerned because such a conference would provide a perfect forum for a discussion on taxation and on the changes taking place in our domestic tax systems.

The **first roundtable**, chaired by Alain Ménard, a Canadian lawyer, Vice-Chair of the Board of Directors of the APFF, focused on the *Concepts of Fiscal Justice*.

- Professor Michel Bouvier explained that fiscal justice is characterized by a lack of conceptual unity and by its relationship with other legal, political and economic concepts, such as legitimacy, equality and solidarity. He pointed out that, in times of budgetary crisis, the notion of fiscal justice provokes a feeling of “tax distress” along with the reappearance of numerous fiscal utopia.

- Professor Gilles Larin, from the University of Sherbrooke, and Lyne Latulippe, at the time Professor at the University of Québec in Montreal, analyzed fiscal justice from a tax policy perspective. They started by commenting on the notion of fiscal justice and its place within our society; they outlined the basic principles associated with fiscal justice and then the tax principles which can be viewed as being contrary to the concept of fiscal justice. Finally, they considered the role of fiscal justice in the context of the fight against abusive tax planning.
- Jean-Pierre Vidal, Professor at *HEC* Montreal, raised the question of the impact on fiscal justice of the small number of comparables in the field of transfer pricing. Methods which use quantitative comparisons are of considerable importance in the area of transfer pricing. These methods seem to be infallible, yet a closer look makes us realize that this is not the case. First, the number of comparables used is generally low, which prevents us from having access to a sufficient variety of comparables to ensure that all aspects of the analysis are covered. Secondly, the lesser the number of comparables, the greater the probability of error and injustice, occurring accidentally, and having nothing to do with the level of comparability.

The **second roundtable**, chaired by Professor Gilles Larin, covered the topic of *Justice and the Structure of the Tax System*.

- Sébastien Jeannard, *Maître de conférences* at the Faculty of Law and Social Sciences in Poitiers, examined the question of whether the French income tax system is fair or not. He explained that the system is based on three types of taxes and incorporates two concepts of fiscal justice. He noted that the system is becoming more and more confusing and he discussed different prospects which are envisaged for the future in this regard.
- Luc Godbout, Professor at the University of Sherbrooke, examined fiscal justice through a comparison of the total tax wedge (compulsory taxes and social charges), an analysis of the variation in the net tax burden and an analysis of the reduction in income inequalities in Québec and in various OECD countries.
- Jean-Raphael Pellas, Professor at the *Institut supérieur du Commerce* in Paris, questioned the fairness of the French wealth taxes. He demonstrated that the debate is an old and recurring one, and that this method of taxation does not do enough to encourage long term intergenerational transfers.

- André Lareau, Professor at Laval University in Québec City, analyzed certain behavioural aspects of taxation in Canada, and in particular in the Province of Québec, that is, the ways in which governments attempt to modify the behaviour of taxpayers through the implementation of specific tax measures. He highlighted the fact that these measures, to be determinative, must be designed and administered in a manner that fully respects the principle of fiscal justice.
- Marie-Christine Esclassan, Professor at *Université de Paris I Panthéon-Sorbonne*, explained the legal framework of the abuse of law principle which exists in France, a concept which over time has extended to various areas of the law, not without raising certain concerns as regards its application in these areas. In her view, such an extension of this principle in the area of taxation will result in increased tax fairness and a better readability of tax statutes.

Over lunch, Chantal Jacquier, a Canadian lawyer, Chair of the committee in charge of the APFF's *Revue de planification fiscale et financière*, told the story of "the Duke and the gardener" which gave rise to the famous UK case, *Duke of Westminster*, that deals with the entitlement of taxpayers to order their affairs in a manner that minimizes their taxes. She explained how the *Duke of Westminster* judgment has had an influence on the tax law in the United Kingdom, and how it still has such an influence in Canada today.

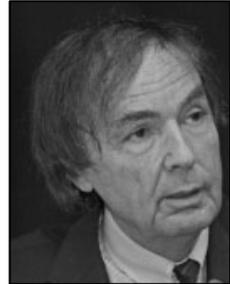
The **third roundtable** consisted in a panel on *The Authorities, the Judge and Fiscal Justice*. It was co-chaired by Professor Michel Bouvier and Chantal Jacquier.

- Marie-Christine Esclassan provided a broad overview of the tax litigation system in France. She stressed the importance attached to the French administrative procedure of preliminary objection (*réclamation préalable*) and explained the allocation of jurisdiction between administrative judges and judicial judges in taxation matters.
- Richard Pound, a Canadian tax lawyer, shared his views on how he perceived the role of fiscal justice in his relationship with clients and with the tax authorities, and when appearing before the courts. With respect to the court system, he indicated that he would like to see a single court at the first level to deal with all federal tax matters.
- Laurent de la Brosse, a public law lawyer in Paris, explained the importance of the principle of equality in taxation matters in France, and

stressed that this principle has greatly evolved under the *Conseil constitutionnel* and under the priority preliminary ruling on constitutionality procedure (*question prioritaire de constitutionnalité*) established in 2010, which allows a party to a trial to request the court to first refer the constitutional aspect of the issue to the *Conseil constitutionnel*. However, he explained that access to the courts in taxation matters is not yet fully effective in France.

- Anne-Marie Lévesque, Assistant Commissioner (Appeals) at the Canada Revenue Agency, indicated that the federal tax authorities are attempting to achieve fiscal justice through their efforts in applying taxation statutes in an equal manner and in providing greater assistance to taxpayers so they can meet their fiscal obligations. She referred *inter alia* to the Taxpayer Bill of Rights and to the Taxpayers' Ombudsman.
- André Legault, at the time *Vice-Président* and *directeur général de la législation, des enquêtes et du registraire des entreprises* at *Revenu Québec*, explained that fiscal justice is a daily requirement, which should foster better compliance by taxpayers and lead to more effective sanctioning of fraudulent behaviour, a source of inequality.
- Jérôme Michel, *Maître des requêtes au Conseil d'État*, clarified the role of administrative judges in France, both with respect to their advisory and their litigation roles in relation to taxation matters.
- The Honourable Donald Bowman, former Chief Justice of the Tax Court of Canada, shared his experience as a judge and explained how, except where taxpayers are trying to evade or to unduly avoid taxation, the use by a judge of common sense and fairness has its place and has the effect of balancing the interests of the taxpayers vis-à-vis those of the tax authorities.

**JUSTICE FISCALE, LÉGITIMITÉ DE L'IMPÔT  
ET SOCIÉTÉ POSTMODERNE**



**Michel Bouvier**

Professeur à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne  
 Directeur de la *Revue Française de Finances Publiques*  
 Président de FONDAFIP

**TABLE DES MATIÈRES**

**INTRODUCTION**..... 213

**1. LA NOTION DE JUSTICE FISCALE DANS LE CADRE  
D'UNE CONCEPTION SOLIDARISTE DE L'IMPÔT** ..... 214

1.1. L'IMPÔT SOLIDARITÉ : UN SENS POLITIQUE ET SOCIAL..... 214

1.2. LA JUSTICE FISCALE REDISTRIBUTIVE ..... 216

**2. LA NOTION DE JUSTICE FISCALE DANS LE CADRE  
D'UNE CONCEPTION CONTRACTUALISTE DE L'IMPÔT**..... 217

2.1. LA CONCEPTION DE L'IMPÔT-ÉCHANGE : UN SENS ÉCONOMIQUE ..... 217

2.2. UNE JUSTICE FISCALE DISTRIBUTIVE..... 221

**CONCLUSION** ..... 224



## INTRODUCTION

Alors que l'impôt occupe une place centrale dans le fonctionnement des sociétés contemporaines, qu'il constitue un dispositif clé du système politique économique et social, le regard qui a été porté sur la fiscalité au cours des trente dernières années a essentiellement concerné ses aspects économiques. En aucun cas on ne s'est interrogé sur l'intérêt et même la nécessité de renouveler les différentes philosophies de l'impôt, et notamment l'idée de justice fiscale qui est l'un des fondements essentiels de sa légitimité. On peut s'étonner qu'un thème aussi important n'ait pas fait l'objet d'un grand débat dans la période récente, comme si la complexité économique et sociale semblait interdire toute approche d'envergure et ramener la réflexion à des niveaux limités. Il n'est pas surprenant dans un tel contexte que la fiscalité semble être dépourvue de cadres directeurs ainsi que paraissent le suggérer les hésitations et les doutes qui se révèlent aussi bien du côté des acteurs politiques que du côté des économistes ou des juristes à propos du bien-fondé ou non de certains dispositifs. L'affaire est d'importance car c'est l'existence même de ce mode de prélèvement obligatoire ainsi que sa légitimité qui sont en jeu.

Il convient par ailleurs de souligner que la fiscalité n'a pas été sans subir l'influence des idéologies qui se sont développées au cours du XIX<sup>e</sup> siècle, notamment des plus marquantes d'entre elles, à savoir le libéralisme, le socialisme, le solidarisme<sup>1</sup>. L'observation vaut particulièrement pour les doctrines et théories de l'impôt qui, ayant largement emprunté à ces idéologies, ont forgé diverses représentations de la fiscalité qui demeurent encore bien présentes dans les débats contemporains. Mais les réflexions en la matière ne sont pas non plus restées imperméables à la critique dont ces mêmes idéologies ont été l'objet dans la période récente. Aussi est-on conduit à s'interroger aujourd'hui sur le sens nouveau qui devrait être donné à l'impôt et à la justice fiscale.

Il n'est pas en effet de société qui puisse être et se penser solidaire sans que ceux qui en sont membres ne soient convaincus que la justice constitue une réalité effective, et au premier chef la justice fiscale. Toutefois cette dernière représente un objectif particulièrement difficile à atteindre si on ne la relie pas à une philosophie et à une éthique. Gaston Jèze a parfaitement exprimé cette difficulté en soulignant que dès lors que « l'idée de justice n'a

---

<sup>1</sup> Sur cette idéologie, voir Michel BOUVIER, *L'État sans politique*, Paris, L.G.D.J., 1986; sur les rapports entre les idéologies et l'impôt, voir : « Doctrines et idéologies fiscales », *Revue Française de Finances Publiques* n° 84, 2003.

pas de valeur absolue, l'accord n'existe pas sur les conditions que doit remplir l'impôt pour être considéré comme juste »<sup>2</sup>. D'un autre côté et en dépit de ces incertitudes, c'est bien souvent contre l'injustice fiscale que se dressent ou se sont dressés des individus ou des groupes. C'est encore au nom de la justice fiscale qu'a été proclamé le principe de l'égalité devant l'impôt et celui de l'universalité du prélèvement fiscal. Il demeure cependant que si chacun s'accorde pour associer justice et égalité fiscale, le désaccord surgit immédiatement lorsqu'il s'agit d'en définir un sens partagé. Le problème de fond est que la notion de justice fiscale – et c'est toute la difficulté – ne peut être rapportée à un référent objectif. Il n'existe pas de « commune mesure » permettant d'être assuré sur sa définition. En réalité, il est différentes manières de se représenter la justice fiscale qui correspondent à l'idée que l'on se fait de l'impôt.

## **1. LA NOTION DE JUSTICE FISCALE DANS LE CADRE D'UNE CONCEPTION SOLIDARISTE DE L'IMPÔT**

### **1.1. L'IMPÔT SOLIDARITÉ : UN SENS POLITIQUE ET SOCIAL**

C'est dans le prolongement des idéologies socialistes et solidaristes que s'est développée, à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, la théorie de l'impôt-solidarité qui considère l'impôt comme un devoir nécessaire à l'établissement d'un lien social.

Né du côté des courants socialistes réformistes mais particulièrement du courant solidariste, le thème de la solidarité n'a pas pour autant été absent des thèses prônées par certains auteurs libéraux<sup>3</sup>. Le principe s'appuie en effet sur l'idée posée comme objective qu'une société forme un tout dont les éléments sont en interrelations; si l'un de ces éléments vient à montrer quelque faiblesse, il s'ensuit que c'est l'ensemble qui s'en trouve lui-même affaibli. En conclusion de quoi il convient de veiller à répartir correctement les richesses si l'on veut éviter des dysfonctionnements<sup>4</sup>. Rapportée à la fiscalité, cette approche conduit d'une part à souhaiter tenir compte de la capacité contributive des contribuables et instituer une progressivité de

---

<sup>2</sup> Gaston JÈZE, *Cours de finances publiques*, Giard, 1931.

<sup>3</sup> Sur ces points, voir M. BOUVIER, *L'État sans politique*, précité, note 1.

<sup>4</sup> Contrairement à l'idée répandue, l'idéologie solidariste ne met pas la morale en avant mais tire sa conception d'une approche qu'elle veut purement scientifique fondée sur les découvertes des sciences de la nature qui conçoivent les organismes vivants comme des ensembles solidaires.

l'impôt, d'autre part à considérer ce dernier comme un instrument de redistribution et d'égalisation.

Prendre en considération la capacité contributive des contribuables c'est vouloir que le sacrifice demandé soit égal pour tous en rapport de leur « pouvoir économique »<sup>5</sup> et de leur situation personnelle. L'image de la communauté familiale fonde cette conception que l'on retrouve avec cette affirmation de Gaston Jèze selon laquelle « chaque membre de la famille doit contribuer aux dépenses de la communauté non pas en raison des bénéfices qu'il en retire... mais d'après ses forces pécuniaires »<sup>6</sup>.

Une telle approche communautariste de l'impôt relève directement du principe, posé par Jean-Jacques Rousseau<sup>7</sup> qui figure à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, selon lequel « pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre les citoyens à raison de leurs facultés ». Cette approche politique et sociale de l'impôt va cependant se trouver considérablement renforcée lorsqu'à la seule proportionnalité consistant à affecter un taux fixe, le même pour tous, à la base d'imposition, il va être préféré un taux évoluant en fonction de la capacité contributive du contribuable<sup>8</sup>. C'est E. Edgeworth qui apportera en 1897 « une justification scientifique » à l'impôt progressif, et ce, en excipant de la théorie économique de l'utilité marginale; dans la mesure où chaque franc supplémentaire de revenu entraîne une utilité allant en décroissant, l'égalité du sacrifice fiscal suppose donc que la charge de l'impôt aille croissant en fonction de l'élévation du revenu<sup>9</sup>. On l'a compris,

---

<sup>5</sup> Selon les termes de L. WEBER, « De l'intérêt d'un recours accru au prix public », *Revue Française de Finances Publiques* n° 23, 1988.

<sup>6</sup> G. JÈZE, précité, note 2.

<sup>7</sup> « L'imposition n'en doit pas être faite seulement en raison des biens des contribuables mais en raison composée de la différence de leurs conditions et du superflu de leurs biens » : Jean-Jacques ROUSSEAU, *Discours sur l'Économie politique*, Encyclopédie, 1755, in ROUSSEAU, *Œuvres politiques*, Paris, Bordas, 1989.

<sup>8</sup> Avec la possibilité d'instituer l'exonération des revenus les plus bas.

<sup>9</sup> Selon J. Spindler, Edgeworth eut l'idée de compenser les barèmes d'imposition, autrement dit « de sacrifice afférent à plusieurs principes d'équité – sacrifice marginal égal » – et fit ressortir que le sacrifice marginal égal, qui suppose la progressivité de l'impôt, est le seul qui aboutisse « à l'objectif équitable » de minimisation de la valeur des sacrifices » (avec la possibilité d'instituer l'exonération des revenus les plus bas ou des produits de consommation courante). In *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Economica, 1991.

la conception solidariste de l'impôt est intimement liée à une conception redistributive de la justice fiscale.

## 1.2. LA JUSTICE FISCALE REDISTRIBUTIVE

La justice fiscale redistributive vise à réduire les inégalités de revenu au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt. Selon cette optique, l'impôt doit être nécessairement progressif et par ailleurs il doit être personnalisé et tenir compte de la faculté contributive du contribuable<sup>10</sup>. Cette conception de la justice fiscale dont le fleuron a été l'impôt sur le revenu des personnes physiques a suscité de vives critiques. C'est contre cette conception que se sont dressés, à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, nombre de théoriciens de l'économie libérale classique. Paul Leroy-Beaulieu la considérait comme « une idée sournoise », source d'un nivellement des fortunes préjudiciable à l'économie et susceptible, de surcroît, d'ouvrir les portes à un régime socialiste collectiviste.

Nonobstant les critiques dont elle a été l'objet, cette expression de la justice et de l'égalité fiscale n'en a pas moins connu une légitimité quasiment sans faille au cours des « trente glorieuses ». Elle a constitué l'un des attributs essentiels de l'État-providence et a été loin d'avoir insidieusement conduit à un nivellement des richesses comme le craignaient les libéraux au XIX<sup>e</sup> siècle. Il semble du reste que les effets égalisateurs et redistributeurs de la progressivité de l'impôt ne se soient pas révélés aussi efficaces que certains l'auraient souhaité ou que d'autres le craignaient.

Mieux, les difficultés suscitées par l'impôt sur le revenu à taux progressif, et notamment les inégalités qu'il n'est pas parvenu à réduire comme celles qu'il a pu créer – essentiellement à travers la démultiplication de mesures dérogatoires – en sont venues à justifier les critiques qui lui sont adressées. On doit ainsi relever que le débat autour de la justice fiscale en France se trouve implicitement relancé par les évolutions du système fiscal depuis quelques années. La réduction de la progressivité a abouti *de facto* à ce que se repose un vieux dilemme, celui du choix entre impôt proportionnel et impôt progressif. À la lumière des défauts du second, le problème est de savoir si la philosophie de la progressivité a encore des chances de pouvoir s'affirmer dans cette confrontation.

---

<sup>10</sup> Comme on l'a dit, la faculté contributive n'est pas représentée par le revenu mais par l'utilité du revenu. Ainsi, plus le revenu est élevé, moins son utilité est grande et plus la capacité contributive augmente.

Outre le fait que les « niches fiscales » se sont démultipliées d'année en année, le constat peut également être dressé d'une réduction de l'espace occupé par les impôts progressifs. En effet, si l'on considère l'ensemble des prélèvements obligatoires en France, on peut constater que les prélèvements proportionnels sont désormais largement majoritaires dans le contexte contemporain (à travers les cotisations sociales, la TVA, les impôts locaux).

Ainsi c'est moins dans son principe que dans ses modalités que la progressivité a perdu du terrain, en particulier par la création et surtout la montée en puissance de la contribution sociale généralisée (CSG)<sup>11</sup> ou encore la limitation du nombre de tranches de l'impôt sur le revenu (IR). Le poids respectif des impôts proportionnels et progressifs fait plutôt pencher la balance vers les premiers. Il s'agit là d'un phénomène d'autant plus avéré que le principal impôt progressif, l'IR, qui représente aujourd'hui environ 7 % de l'ensemble des prélèvements obligatoires, n'est supporté que par la moitié des foyers fiscaux et fait l'objet, on l'a dit, de très nombreuses mesures permettant d'y échapper en partie.

## **2. LA NOTION DE JUSTICE FISCALE DANS LE CADRE D'UNE CONCEPTION CONTRACTUALISTE DE L'IMPÔT**

### **2.1. LA CONCEPTION DE L'IMPÔT-ÉCHANGE : UN SENS ÉCONOMIQUE**

La conception de l'impôt-échange, ou encore de l'impôt-assurance ou impôt-contrepartie, a prédominé pendant la seconde moitié du XVIII<sup>e</sup> et au cours du XIX<sup>e</sup>. Elle pose l'impôt comme le prix payé par le contribuable pour la sécurité et les services que lui apporte l'État. On doit la rattacher aux courants contractualistes selon lesquels un pacte aurait été conclu de manière tacite entre les individus et l'État, les premiers acceptant d'aliéner une part de leur liberté et de leurs biens en échange d'une garantie de sécurité. D'un tel point de vue, il peut être déduit l'existence d'une sorte de « contrat fiscal ».

Présente dès le XVII<sup>e</sup> siècle sous la plume de Thomas Hobbes ou encore de Vauban, puis au siècle suivant sous celle de John Locke ou encore de Jean-Jacques Rousseau<sup>12</sup>, cette représentation contractuelle de la fiscalité a

---

<sup>11</sup> Un impôt sur le revenu à taux proportionnel créé en 1990 pour financer la sécurité sociale.

<sup>12</sup> « Le maintien de l'État et du gouvernement exige des frais et de la dépense; et, comme quiconque accorde la fin ne peut refuser les moyens, il s'ensuit que les membres de la (à suivre...)

été parfaitement exprimée par Montesquieu pour qui les impôts sont « une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement »<sup>13</sup>. On la retrouve également chez les Physiocrates, avec Mirabeau, Dupont de Nemours ou Turgot qui soutiendront ce même point de vue qui sera repris ensuite par l'Assemblée constituante dans son « Adresse aux Français sur la contribution patriotique »<sup>14</sup>.

Mais c'est le courant libéral classique qui, tout au long du XIX<sup>e</sup> et jusqu'à nos jours, va développer la thèse de l'impôt-échange en en faisant d'ailleurs, avec des nuances selon les auteurs, l'une de ses idées-forces en matière de fiscalité. Ainsi, E. de Girardin assimile l'impôt à une « prime d'assurance payée par ceux qui possèdent pour s'assurer contre tous les risques de nature à les troubler dans leur possession ou leur jouissance »<sup>15</sup>. P.-J. Proudhon lui-même, et malgré ses engagements idéologiques et politiques, estimait que la thèse de l'impôt-échange était une idée neuve à laquelle il adhérait.

Depuis quelques années, cette théorie de l'impôt-échange, encore dénommée théorie du bénéfice<sup>16</sup> qui « assimile la prise de décision dans le cadre du secteur public à celle propre aux marchés »<sup>17</sup> connaît un certain renouveau. Selon ce principe, dit « d'équivalence », « la répartition de l'impôt se fait en fonction de l'utilité que chacun retire de la consommation des services collectifs ainsi financés »<sup>18</sup>, le postulat est que le contribuable

---

(...suite)

société doivent contribuer de leur bien à son entretien » : in ROUSSEAU, précité, note 7.

<sup>13</sup> MONTESQUIEU, *L'esprit des lois*, Livre XII, chap. I, Éd. GF, t. 1, 1979.

<sup>14</sup> Ce document, rédigé par Mirabeau en 1789, définit l'impôt comme « une dette commune des citoyens, une espèce de dédommagement et le prix des avantages que la société leur procure ».

<sup>15</sup> E. DE GIRARDIN, *Questions financières*, Paris, 1858.

<sup>16</sup> La théorie du bénéfice, adoptée dès 1896 par H. Hicksell a été précisée en 1919 par E. Lindhal.

<sup>17</sup> L. WEBER, précité, note 5; l'auteur ajoute : « l'offre et la demande de biens et services publics se décident comme s'il y avait échange volontaire entre l'État et les citoyens ».

<sup>18</sup> Voir G. GILBERT, « Capacités contributives », in *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, précité, note 9.

client ne paiera le prix demandé que s'il considère que celui-ci est inférieur à l'avantage qu'il peut retirer du service<sup>19</sup>.

Selon cette logique, le « phénomène financier fait partie intégrante du phénomène économique général »<sup>20</sup>; il s'agit, comme l'a montré G. Dehove, d'une « interprétation entièrement économique de la science des finances »<sup>21</sup> qui aligne les faits financiers et politiques sur les principes devant gouverner le marché selon une théorie particulièrement hégémonique.

Néanmoins, cette thèse de l'impôt-prix n'a cessé d'être discutée depuis la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, parfois même par ceux qui en furent les plus solides partisans. Ainsi par exemple, P. Leroy-Beaulieu qui, tout en développant cette théorie dans son *Traité de science des finances*, s'attache cependant à en faire ressortir les inconvénients; nuancant son propos, l'auteur écrit : « Dire que l'impôt est le prix des services rendus par l'État, cela n'est pas toujours exact »<sup>22</sup> puis, après l'exposition de ces inexactitudes, donne finalement une définition de l'impôt qui combine la notion de prix et celle de solidarité : « l'impôt est le prix des services que rend ou qu'a rendu l'État : il représente en outre la part que chaque citoyen, par l'application du principe de la solidarité nationale, doit supporter dans les charges de toute sorte et de toute origine qui pèsent sur l'État »<sup>23</sup>. Plus tard, E. Allix fera valoir quant à lui l'absence de réelle liberté qui préside au paiement de l'impôt<sup>24</sup>. G. Dehove, dans l'immédiat après-guerre, va montrer que les thèses des disciples de Pareto vont à l'encontre d'une interprétation aussi étroitement économique de l'impôt<sup>25</sup> en insistant sur sa caractéristique politique essentielle. Quant à P. Salin, tout en définissant l'impôt comme « le prix que doivent payer les citoyens en contrepartie des biens et services publics », il ajoute tout aussitôt « qu'il se différencie de ceux qui s'établissent sur un

---

<sup>19</sup> Voir G. DEHOVE, « Science des finances, science économique et science politique » in *Deux siècles de fiscalité française*, Mouton, 1973 (sous la direction de J. BOUVIER et J. WOLFF).

<sup>20</sup> A. DI VITI DE MARCO, cité par G. DEHOVE, précité, note 19.

<sup>21</sup> G. DEHOVE, précité, note 19.

<sup>22</sup> P. LEROY-BEAULIEU, *Traité de science des finances*, 2 vol., 6<sup>e</sup> éd., Éd. Guillaumin et Cie, 1899.

<sup>23</sup> *Id.*

<sup>24</sup> E. ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière*, Éd. Rousseau, 1931.

<sup>25</sup> G. DEHOVE, précité, note 19.

marché privé »<sup>26</sup> pour les raisons suivantes : dans nombre de cas, il est impossible de déterminer le coût du service rendu à chaque contribuable; le citoyen n'a pas une réelle possibilité de choix tant en ce qui concerne la nature que la quantité de service; le « prix » n'est pas librement déterminé, il l'est par le décideur public; l'impôt constitue un paiement obligé; de nombreux services ne sont pas traduisibles en termes monétaires (défense, culture, justice); la logique de la théorie de l'impôt-prix impliquerait, en ce qui concerne les dépenses de caractère social, que les plus démunis soient plus imposés que les plus riches; une partie des impôts sert à financer des dépenses qui ne font l'objet d'aucun service en retour.

Malgré ces critiques, la théorie de l'impôt-échange a trouvé un nouveau souffle avec le développement d'une conception de la gestion publique qui l'identifie en grande partie à celle d'une entreprise. Dans ce cadre le secteur public est considéré comme un fournisseur de services dont les gestionnaires sont évalués sur la base d'une logique de la performance, d'une culture du mérite. Intégré dans un environnement marchand, l'impôt change ainsi de nature; il apparaît de plus en plus comme le prix d'un service rendu par l'institution qui en bénéficie et de moins en moins comme l'expression d'un lien de solidarité voire d'un devoir social. De fait, le contribuable est plus soucieux qu'autrefois de l'utilisation qui est faite de l'argent public, il se considère beaucoup plus comme un client que comme l'utilisateur d'un bien collectif.

De son côté, l'administration fiscale s'efforce d'évoluer vers une administration de services plutôt que l'administration de contrôle qu'elle fut à ses origines<sup>27</sup>. Il s'agit dans ce cadre d'une forme de civisme fiscal visant à mieux faire accepter l'impôt et à rendre le meilleur service au meilleur coût<sup>28</sup>. Autrement dit, l'administration modifie sa philosophie et ses valeurs traditionnelles en épousant celles du secteur marchand.

---

<sup>26</sup> P. SALIN, *L'arbitraire fiscal*, Paris, Laffont, 1985.

<sup>27</sup> Et notamment en France lors de sa création par un décret du 16 avril 1948 : voir Michel BOUVIER et Marie-Christine ESCLASSAN, *L'administration fiscale*, Paris, P.U.F., collection « Que sais-je? », 1988.

<sup>28</sup> Voir Michel BOUVIER (sous la dir.), *La nouvelle administration financière et fiscale*, Paris, L.G.D.J.-Lextenso, 2011.

## 2.2. UNE JUSTICE FISCALE DISTRIBUTIVE

La justice distributive relève d'une approche proportionnaliste<sup>29</sup>. Elle pose en principe que les richesses doivent être réparties proportionnellement aux mérites de chacun. Cela signifie que **le citoyen doit recevoir de la société en proportion de ce qu'il y amène** et il en découle que ce même citoyen, en tant que contribuable, devra être plus ou moins taxé selon qu'il profite plus ou moins de la richesse produite. La justice ne s'identifie plus dans ce cas à une égalité directe entre individus, pas plus qu'à une justice commutative, mais à une égalité de rapports entre ce qui est apporté et retiré par chacun du produit de l'effort de tous. Selon cette conception, le système fiscal le plus adapté est celui qui s'organise autour d'impôts sur la dépense.

Thomas Hobbes, dans son *Léviathan* (1651), en posait déjà les principes essentiels lorsqu'il écrivait :

« L'égalité d'imposition repose davantage sur l'égalité de ce qui est consommé que sur l'égalité de fortune de ceux qui consomment ces choses. Pour quelle raison en effet celui qui travaille beaucoup et qui, épargnant les fruits de son travail, consomme peu, serait-il plus imposé que celui qui, vivant à ne rien faire, a de faibles revenus et les dépense intégralement alors que l'un ne reçoit pas de la République plus de protection que l'autre? Quand les impôts sont assis sur ce que les gens consomment, chacun paie également pour ce dont il use, et la République n'est pas frustrée par le gaspillage de certains particuliers<sup>30</sup>. »

Pour l'auteur, il paraissait équitable que chacun contribue en fonction de ce qu'il retire de la société; le moyen le plus adapté pour satisfaire à cet objectif est bien alors d'imposer la consommation ou plus exactement le revenu consommé.

L'idée sera reprise et étayée plusieurs siècles plus tard tantôt sous la forme d'un impôt unique sur la dépense globale, par deux prix Nobel d'économie, Nicholas Kaldor<sup>31</sup> dans les années 1950, puis James Meade<sup>32</sup> dans les années 1970.

<sup>29</sup> Voir ARISTOTE, *L'éthique à Nicomaque*.

<sup>30</sup> Thomas HOBBS, *Leviathan*, Sirey, 1972. Quelques pages auparavant, Thomas Hobbes écrivait également : « Si la République impose une taxe à l'ensemble du corps, celle-ci est réputée peser sur chaque membre en proportion de la mise qu'il a apporté à la Société, car il n'existe en ce cas pas d'autres fonds communs que ceux qui résultent des mises individuelles. »

<sup>31</sup> Voir la présentation de cette théorie dans Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 11<sup>e</sup> éd., Paris, L.G.D.J.-Lextenso, 2012.

<sup>32</sup> Voir M. BOUVIER, précité.

Lord Nicholas Kaldor (1908-1986), économiste d'origine austro-hongroise, professeur à la London School of Economics et à Cambridge, est un disciple de Keynes. Conseiller des gouvernements travaillistes de 1964 à 1968 et de 1974 à 1976, il fut également conseiller de certains pays du tiers-monde. Soucieux de limiter l'inégalité des ressources et favorable à une augmentation de la consommation pour stimuler l'emploi, il a élaboré un projet d'impôt unique sur la dépense globale qu'il a publié en 1955 sous le titre *An expenditure Tax*<sup>33</sup>. L'impôt sur la dépense proposé par Kaldor n'est pas une taxe sur le chiffre d'affaires supportée par le consommateur, mais un impôt annuel personnel et progressif sur les dépenses effectuées par les contribuables. Cet impôt devait se substituer à l'impôt sur le revenu que l'auteur jugeait tout à la fois inéquitable et inefficace.

Quant à James Meade (1907-1995), sa préoccupation était de parvenir à intégrer keynésianisme et libre-échange. Le contexte de l'époque, celui de la seconde moitié des années 1970, était marqué par les débuts de la crise économique et par le renouveau de la pensée libérale classique. D'autre part, la Grande-Bretagne avait pour particularité d'être dotée d'un impôt sur le revenu pesant très lourdement sur les contribuables<sup>34</sup>, ce qui avait pour effet de faire fuir les détenteurs de revenus importants. Par ailleurs, le système d'allocation-chômage était tel qu'il incitait les détenteurs de bas revenus à cesser de travailler lorsqu'ils constataient que leurs gains étaient inférieurs à l'allocation une fois l'impôt payé. Aussi fut-il demandé à Meade de réunir une commission d'experts<sup>35</sup> et d'établir un rapport sur l'état de l'impôt sur le revenu et les possibilités de le réformer. Ce rapport publié en 1978<sup>36</sup> conclut à la suppression de l'impôt sur le revenu et à son remplacement par un impôt sur la dépense globale. La Commission définit le revenu par la consommation courante du contribuable. Cette définition opère un retournement de la notion, le revenu ne se caractérisant plus par des ressources mais par l'utilisation de celles-ci.

Depuis les années 1980, un courant de pensée a poursuivi dans ce même sens aux États-Unis. Ce courant est porté par des économistes adversaires de

---

<sup>33</sup> Nicholas KALDOR, *An expenditure Tax*, Allen and Unwin University Books, 1955.

<sup>34</sup> Il représentait environ la moitié des recettes fiscales alors qu'il n'en constituait que 35 % en France.

<sup>35</sup> Comportant des professeurs d'université, des commissaires aux comptes, des économistes, le sous-directeur de l'Inland Revenue.

<sup>36</sup> *Report of a Committee chaired by J.E. Meade: The Structure and reform of direct taxation*, The Institute for Fiscal Studies (IFS), 1978.

la progressivité de l'impôt qui, selon eux, aurait un effet désincitatif, provoquerait des distorsions des choix individuels et ne constituerait finalement qu'un mythe au regard de son objectif de justice sociale. Elle aggraverait les inégalités en constituant un frein à l'investissement, à la consommation et à l'activité économique en général. Ces auteurs préconisent de généraliser un impôt unique qualifié de *flat tax*<sup>37</sup>. L'idée est de substituer un impôt proportionnel aux impôts existants. Cette proposition a été développée par deux professeurs de l'Université de Stanford, Robert E. Hall et Alvin Rabushka, dans un petit ouvrage, intitulé *The flat tax*. Favorables à un élargissement des bases imposables (suppression des abattements) ainsi qu'à l'application d'un taux unique de 19 %, les auteurs ont vu leur thèse se concrétiser dans certains pays qui ont mis en place des impôts sur le revenu à taux proportionnel souvent qualifiés un peu rapidement de *flat tax* coexistant à côté d'autres impôts. C'est le cas pour la Russie, la Slovaquie, l'Estonie, la Roumanie, la Lettonie, la Géorgie, etc. On peut estimer également que le succès rencontré dans le monde par la TVA (elle représente le quart du produit fiscal mondial), et notamment dans les pays en développement, est significatif de cette même évolution vers des impôts proportionnels occupant l'essentiel du champ fiscal.

C'est à cette thèse que s'est rallié J. Rawls pour qui un impôt proportionnel sur la dépense est juste car « il impose une charge en fonction de la quantité de biens qu'une personne a prélevé sur le stock commun »<sup>38</sup>. Pour l'auteur de la « Théorie de la justice » la justice fiscale ne constitue pas une fin en soi; elle procède d'une démarche institutionnelle globale se fondant sur une logique contractualiste très proche de celle de Rousseau. Dans ce cadre, la justice est le fruit d'une négociation quasiment permanente entre des individus suffisamment raisonnables pour faire abstraction de leurs préjugés et de leurs intérêts. La thèse de Rawls constitue d'un côté une réponse adéquate à un environnement général caractérisé par un changement rapide ainsi que par une sorte de « désenchantement »; elle vise à instituer un processus de décision adapté à l'incertitude et à la complexité et à reconnaître la nécessité de définir constamment les moyens de réaliser une justice distributive.

La philosophie de Rawls a, de notre point de vue, le mérite de faire ressortir la préséance du politique et de l'institutionnel dans la recherche de la justice en général et de la justice fiscale en particulier. En effet, plus que des principes économiques, c'est une réflexion politique qui s'avère d'abord

---

<sup>37</sup> Voir M. BOUVIER, précité.

<sup>38</sup> J. RAWLS, *Théorie de la justice*, Paris, Seuil, 1987.

indispensable en vue d'une éthique générale de laquelle pourrait se dégager une éthique fiscale. Car sur le fond, « ce qu'il faut d'abord prendre en compte, c'est une situation où l'un exerce un pouvoir sur l'autre »<sup>39</sup> et c'est à partir de là qu'il faut s'essayer à expliciter la notion de justice, autrement dit se donner une éthique, définir ce qui peut être considéré comme souhaitable à un moment donné pour la réalisation du bien-être de chacun, puis transformer cette éthique en normes, en formes juridiques.

## CONCLUSION

La fiscalité s'inscrit aujourd'hui dans un environnement qui se transforme très rapidement, qui se complexifie, qui est de plus en plus incertain sous l'effet d'un développement sans précédent du marché économique et de la culture qui lui est propre. Il en résulte une crise de lisibilité et de compréhension de l'impôt ainsi que des nouveaux enjeux qui sont les siens, ouvrant par là même à une remise en cause de ses fondements et par conséquent de ce qui constitue sa légitimité sociologique. En effet, les clefs de lecture habituelles – forgées pour l'essentiel sous l'influence du libéralisme politique au XVIII<sup>e</sup> siècle, sous celle du libéralisme économique, du socialisme et du solidarisme au XIX<sup>e</sup>, et enfin sous l'influence du keynésianisme dans l'immédiat après Seconde Guerre mondiale – ne suffisent plus.

Débattre à nouveau de ce que pourrait être la justice fiscale dans la société postmoderne qui est celle d'aujourd'hui semble indispensable sinon vital pour l'avenir. C'est en effet l'alliance citoyen/contribuable qui risque d'être détruite ou entamée. Car il importe de le souligner, la légitimité de l'impôt repose sur une représentation bien admise qui pose la fiscalité comme la concrétisation d'un lien social, d'une solidarité entre citoyens, d'une participation matérielle à une même communauté. C'est par conséquent une réflexion politique au sens fort qui s'avère nécessaire, et ce, en vue de dégager les principes d'une stratégie et d'une éthique fiscale partagée donc légitime.

---

<sup>39</sup> P. RICŒUR, *Lectures* 1, Paris, Seuil, 1991.

**LES CANONS DE LA JUSTICE FISCALE :  
ÉVOLUTION ET INFLUENCES**



**Lyne Latulippe**  
Ph. D., M. Fisc., LL. B.  
Professeure à l'Université du Québec  
à Montréal\*



**Gilles N. Larin**  
Ph. D.  
Professeur  
Département de fiscalité/  
Faculté d'administration  
Université de Sherbrooke  
et  
Titulaire de la Chaire de recherche  
en fiscalité et en finances publiques  
de l'Université de Sherbrooke

**TABLE DES MATIÈRES**

**INTRODUCTION**..... 227

**1. LA JUSTICE FISCALE**..... 227

1.1. ÉQUITÉ HORIZONTALE ..... 231

1.2. ÉQUITÉ VERTICALE ..... 232

1.3. FACULTÉ CONTRIBUTIVE ..... 233

1.4. PROGRESSIVITÉ ..... 233

---

\* L'auteure est maintenant professeure agrégée au Département de fiscalité/Faculté d'administration de l'Université de Sherbrooke.

1.5.	THÉORIE DES AVANTAGES OBTENUS.....	234
1.6.	ÉQUITÉ TEMPORELLE ET INTERGÉNÉRATIONNELLE.....	234
1.7.	CRITÈRES CONCURRENTS ET COMPLÉMENTAIRES .....	235
<b>2.</b>	<b>APPLICATION DES PRINCIPES DANS LE CONTEXTE</b>	
	<b>DES PLANIFICATIONS FISCALES ABUSIVES.....</b>	<b>237</b>
2.1.	LES CONTRIBUABLES .....	238
2.2.	LES CONSEILLERS FISCAUX.....	239
2.3.	LES ADMINISTRATIONS FISCALES.....	239
2.4.	LES TRIBUNAUX.....	240
	<b>CONCLUSION .....</b>	<b>240</b>

## INTRODUCTION

Cette présentation a pour objectif de situer les principes de justice fiscale et leur rôle dans l'élaboration de la politique fiscale. La première partie est une réflexion sur la notion de justice fiscale, sur son rapport avec la société, sur les principes qui la composent et sur leur interrelation. Elle comprend également une appréciation globale des principes fiscaux qui peuvent entrer en opposition avec la justice fiscale. La seconde partie de cette présentation porte sur l'examen des principes de justice fiscale dans l'analyse d'un problème précis en matière de politique fiscale : les planifications fiscales abusives.

### 1. LA JUSTICE FISCALE

Qu'est-ce que la justice fiscale?



Cette question nous renvoie nécessairement à la question plus générale : qu'est-ce qui est juste? La justice est un concept subjectif basé sur un jugement de valeur. De tout temps, les sociétés et les religions ou croyances ont maintenu des perceptions relatives au bien et au mal qui ont modulé les jugements quant à ce qui est juste (par exemple, les sacrifices humains par les Mayas). Ces jugements créent des attentes quant à la liberté, la sécurité matérielle, l'égalité des chances, la démocratie et l'organisation des tâches et quant à d'autres choses comme l'abolition de l'esclavage, le droit de vote, les droits des femmes et l'accès à l'éducation. Autant de concepts qui conditionnent le rôle des gouvernements dans la société.

Ainsi, le concept de justice comprend la notion de justice sociale. Nous ne nous attarderons pas sur la justice sociale mais il est primordial de reconnaître l'importance de ce concept dans le cadre d'une réflexion sur la justice fiscale. Certains principes de justice sociale sont particulièrement pertinents dans le cadre de notre réflexion. Notons le principe de justice répartitive, selon lequel l'existence de situations inégales justifie une répartition inégale des richesses, en fonction du mérite<sup>1</sup> ou afin de subvenir aux besoins fondamentaux de chacun ou encore pour éliminer les inégalités<sup>2</sup>. Le principe de l'égalité des chances peut être invoqué au soutien par exemple de mesures sociales visant à permettre à tous de prendre une place dans la société à la mesure de leurs talents et de leurs intérêts.

La justice fiscale ne peut être analysée en faisant abstraction du contexte social dans lequel elle se situe. On peut aussi considérer que la notion de justice fiscale est une partie intégrante de la justice sociale. Comment la justice fiscale s'intègre-t-elle à la justice sociale? Si l'impôt est le prix payé pour vivre en société<sup>3</sup>, nous pouvons nous demander dans quelle sorte de société nous préférons vivre, par exemple, quant au niveau d'aide sociale requis, quant à l'universalité des soins de santé ou quant à des services de garde d'enfants, et à quel prix : un coût assumé par le public ou partagé entre le public et le privé?

Tout d'abord, positionner la justice fiscale à l'intérieur de la justice sociale constitue un **jugement** quant au rôle de la fiscalité, qui n'a pas toujours prévalu à travers les époques. En effet, selon cette prise de position, les recettes fiscales servent pour le bien de l'ensemble des membres de la société, en permettant le financement de dépenses publiques ou en effectuant directement ou indirectement une redistribution. À une époque où l'impôt servait à combler les dépenses personnelles du souverain ou encore à financer des conquêtes territoriales, il aurait été inexact de considérer la justice fiscale comme faisant partie de la justice sociale.

De nos jours, les attentes en matière de justice sociale modulent le rôle du gouvernement. La fiscalité peut ainsi viser tant le financement d'une

---

<sup>1</sup> William MATHIE, « Political and Distributive Justice in the Political Science of Aristotle », (hiver 1987), vol. 49, n° 1 *The Review of Politics* 59-84.

<sup>2</sup> Michel FORSE et Maxime PARODI, « Justice distributive – La hiérarchie des principes selon les Européens », 2006/3 (n° 98) *Revue de l'OFCE* 213-244.

<sup>3</sup> Selon le juge Oliver Wendell Holmes de la Cour suprême des États-Unis, « Taxes are what we pay for civilised society », *Compania General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87, 100 (1927) (dissident).

panoplie de dépenses publiques par des taxes ou par une tarification que la redistribution directe au moyen d'un impôt progressif sur le revenu ou d'un impôt annuel sur la fortune.

Cela ne devrait pas laisser sous-entendre que la politique fiscale se développe de façon rationnelle, en ayant toujours comme point de départ des objectifs précis de la société à un point dans le temps. À leur tour, les conséquences du régime fiscal ont un effet sur la justice sociale. Une fois mise en place, une politique fiscale devient une norme qui influence à son tour les choix sociaux et le développement subséquent du régime fiscal. Les choix du passé créent des contraintes pour le futur, un engrenage presque inéluctable.

Alors, après avoir situé la justice fiscale dans un contexte plus global de justice sociale, qu'est-ce qui influence les perceptions de justice fiscale?

Les attentes de la société quant à la justice sociale, quant au rôle du gouvernement et donc quant au rôle de la fiscalité sont influencées par les institutions (par exemple, les religions, les écoles, l'appareil politique et l'appareil administratif), par les intérêts ou lobbys, par les préconceptions ou partis pris ainsi que par les idéologies (fédéralisme, souveraineté, capitalisme, socialisme). Les institutions font référence aux systèmes, qu'il s'agisse de la démocratie ou encore de politiques particulières comme l'accès à un système de santé ou les conditions d'inscription à des écoles privées. L'ensemble de la législation (par exemple, le *Code civil du Québec* et le *Code de procédure civile*, la *Loi sur les impôts*, la *Loi sur la taxe de vente du Québec*) constitue également un cadre institutionnel qui agit sur la **perception de justice**, et donc sur la perception de justice fiscale. Par ailleurs, les intérêts des différentes parties prenantes, déterminés ou non par leur attachement aux mécanismes du marché, influencent les perceptions de justice par ces acteurs et par l'ensemble des membres de la société qui prennent position ultimement en votant lors des élections.

La perception de la justice fiscale peut aussi être définie par des conceptions individuelles qui seront adaptées selon la qualité et les nuances de l'information à partir desquelles les individus évaluent le caractère juste ou injuste du régime fiscal ou des mesures fiscales particulières, ou même de la société en général. En effet, un individu considérera qu'il paie sa juste part d'impôt en comparant sa situation avec celle de quelqu'un d'autre, sans pour autant avoir la totalité de l'information pertinente, ce qui rend ses choix parfois incohérents pour un observateur impartial et informé.

Les individus fondent également leurs perceptions de la justice fiscale sur des principes ou des idéologies ou encore utilisent ceux-ci pour favoriser leurs propres intérêts. Ainsi, les investisseurs demanderont une imposition restreinte du capital alors que des salariés vont vouloir un impôt similaire sur tout type de revenu; d'autres soutiendront que tous devraient payer le même taux d'impôt (*Flat Tax*), abolissant par ailleurs toute aide ou assistance par la législation fiscale. Parfois, une même idéologie peut servir à exprimer des positions différentes, ce qui rend le concept de justice fiscale encore plus difficile à saisir. Les idéologies sont donc de peu d'utilité pour instruire réellement le débat et éclairer les choix<sup>4</sup>.

La position (suivie par la Hoover Institution aux États-Unis ou l'Institut Fraser au Canada) selon laquelle le rôle du gouvernement doit être très limité pour laisser primer le marché et faire du respect de la propriété privée une valeur suprême n'accorde qu'un rôle minimal à la fiscalité (voir la publication *Tax Freedom Day*). Poussée à l'extrême, cette approche fait totalement abstraction de la notion de justice fiscale, en considérant que les mots « justice » et « fiscale » sont irréconciliables puisque presque toute imposition constitue une confiscation injustifiée. L'expression « justice fiscale » est pour ainsi dire perçue comme un oxymore (comme l'expression « fraîchement surgelé »).

N'est-il pas pertinent de reconnaître que la propriété privée n'existe pas de façon autonome et indépendante des autres choix de la société, dont ceux liés à la politique fiscale, et qu'elle doit être alors considérée comme créant un ordre établi qui conditionne les choix subséquents? Ainsi, à la question « quel traitement fiscal est juste? », la réponse ne doit pas être « le traitement qui respecte la répartition existante de la propriété privée » mais doit plutôt être « le traitement qui permet d'atteindre l'objectif d'équité sociale ». À cet effet, une réflexion s'impose quant au caractère démocratique du processus décisionnel relatif aux politiques ayant un effet sur l'équité sociale qui proviennent de certains ministères. Une consultation, une remise en question ou une analyse par un organisme impartial des décisions peut s'avérer utile afin de coordonner les actions du gouvernement (comme le Bureau du vérificateur général du Canada, le Bureau du vérificateur général du Québec, la Commission Carter sur la réforme fiscale dans les années 1960 ou encore l'actuelle Commission d'enquête Charbonneau sur l'octroi et la gestion des

---

<sup>4</sup> Selon Louis EISENSTEIN, *The Ideologies of Taxation*, New York, The Ronald Press Co., 1961, p. 149 : « Oscar Wilde souligne, “Une idéologie doit s'exprimer d'une voix majestueuse et éviter de tenter d'être trop instructive. Son pouvoir de persuasion repose sur son incapacité à éclairer [...] Rien n'est aussi satisfaisant qu'une bonne platitude” ». (traduction libre)

contrats publics dans l'industrie de la construction au Québec). En matière de politique fiscale, notons les clauses crépuscules (*sunset clauses*), qui peuvent constituer un outil favorisant l'analyse et l'évaluation *a posteriori* des mesures fiscales nécessaires avant de reconduire de telles mesures.

Alors, compte tenu de l'ensemble de ces influences sur la justice fiscale, peut-on tout de même dégager des principes (plus ou moins objectifs) qui permettent d'évaluer la justice fiscale? Au cours du dernier centenaire, certains principes ont été élaborés pour permettre d'ancrer la notion de justice fiscale.

### 1.1. ÉQUITÉ HORIZONTALE

Un consensus existe quant à la nécessité d'imposer les personnes dans une même situation de la même façon<sup>5</sup>. Il est largement accepté (on ne peut tout de même pas être contre la vertu) que la loi prévoit le même traitement pour les personnes considérées comme égales.

Toutefois, au-delà de cette généralité, des questions demeurent. Premièrement, quelles sont les bases sur lesquelles repose l'identification de situations identiques : le revenu? Mais alors quel type de revenu? Le niveau de consommation? Un autre fondement? Même lorsqu'on arrive à établir une similitude entre certaines situations, le principe d'équité horizontale permet-il autre chose que le maintien du *statu quo*? Certains critiquent l'utilité réelle de ce principe<sup>6</sup> alors que d'autres en voient l'utilité justement pour maintenir le *statu quo* et donc pour préserver la répartition des ressources qui s'effectue par d'autres mesures, comme l'aide sociale ou l'universalité des services de garde d'enfants, mises en place par le gouvernement<sup>7</sup>. Deuxièmement, est-ce que les lois permettent réellement de

---

<sup>5</sup> Henry C. SIMONS, « Federal Tax Reform », (déc. 1946), vol. 14, n° 1 *The University of Chicago Law Review* 20-65, p. 42 : « But individuals in the same income circumstances must pay the same income tax... »; Richard A. MUSGRAVE, « Equity and the Case for Progressive Taxation », dans *Tax Justice: The Ongoing Debate*, éd. par Joseph J. Thorndike et Dennis J. Ventry Jr., Washington, D.C., The Urban Institute Press, 2002, pp. 9-24, p. 9 : « The principle of horizontal equity – that people in equal positions should be treated equal – is hardly debatable. »; CANADA, *Report of the Royal Commission on Taxation*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1966.

<sup>6</sup> Louis KAPLOW, « Horizontal Equity: Measures in Search of a Principle », NBER Working Paper No. 1679, novembre 1989; Liam MURPHY et Thomas NAGEL, *The Myth of Ownership, Taxes and Justice*, Oxford, Oxford University Press, 2002.

<sup>7</sup> Brian GALLE, « Tax Fairness », (2008), vol. 65, n° 4 *Washington and Lee Law Review*, p. 1323.

garantir un traitement similaire aux contribuables qui se trouvent dans la même situation<sup>8</sup>? Par exemple, le traitement fiscal du revenu gagné sous forme de salaire, de dividendes, de revenu d'entreprise ou de gain en capital est-il similaire et tient-il compte de l'inflation? Le fondement théorique de l'équité horizontale semble indiscutable. Toutefois, sur le plan pratique, comment vérifier que des individus dans la même situation paient le même impôt s'il n'est pas possible d'avoir la certitude que ceux-ci déclarent la totalité de leurs revenus conformément à la législation? En effet, la difficulté à contrôler l'évasion fiscale constitue une brèche importante dans l'équité horizontale.

Compte tenu des limites du principe d'équité horizontale, quel est l'apport d'autres principes de justice fiscale dans l'analyse et le développement de la politique fiscale?

## 1.2. ÉQUITÉ VERTICALE

L'équité verticale découle du principe selon lequel des situations inégales doivent être traitées différemment. Lorsque le régime fiscal est utilisé pour effectuer une redistribution, il contribue à modifier la répartition globale des ressources par la structure des dépenses gouvernementales ou par la modification du fardeau fiscal ou encore par les deux.

Certains<sup>9</sup> considèrent que l'équité horizontale et l'équité verticale sont des corollaires. Selon cette opinion, le fait que deux individus dans des situations différentes paient un impôt différent est relié au fait que ces deux individus paieront chacun le même impôt que ceux qui sont dans la même situation qu'eux. Cependant, cela n'est pas nécessairement le cas. Ces principes sont similaires uniquement si on considère la justice comme étant mesurable selon une seule dimension (par exemple, uniquement selon le niveau de revenu sans tenir compte de la richesse ou des talents). Il n'y a pas de consensus sur la façon de comparer les situations pour déterminer les similitudes ou les différences.

L'équité verticale est directement reliée à une perception de la justice axée sur le choix du meilleur mode de distribution ou de répartition. Comment les mesures répartitives doivent-elles être dispensées (par

---

<sup>8</sup> R. A. MUSGRAVE, précité, note 5.

<sup>9</sup> Eugene C. STEURLE, « And Equal (Tax) Justice for All? », dans *Tax Justice: The Ongoing Debate*, éd. par Joseph J. Thorndike et Dennis J. Ventry Jr., Washington, D.C., The Urban Institute Press, 2002.

exemple, la prime au travail, une mesure d'incitation au travail instaurée au Québec) entre les individus dans une société? Quelles bases doit-on utiliser pour y parvenir? Certains types de revenu (salaire, profit d'entreprise)? Ou l'ensemble des revenus, peu importe la source (y compris les gains en capital et les gains de loterie)? Ou la consommation individualisée? Par ailleurs, comment différentes situations doivent-elles être traitées? L'équité verticale fait nécessairement appel à un jugement de valeur, à une perception de la justice sociale et des inégalités qui existent ailleurs dans le système. D'autres principes doivent venir en renfort afin d'élaborer la méthode pour traiter équitablement mais différemment des personnes dans des situations différentes. Est-ce que cette méthode doit être basée sur un système proportionnel ou progressif?

### 1.3. FACULTÉ CONTRIBUTIVE

La faculté contributive est souvent reliée au principe d'équité verticale. En effet, la faculté contributive donne des points de repère à partir desquels la contribution de chacun aux recettes fiscales doit être répartie<sup>10</sup>. Ce principe peut justifier tant un régime proportionnel qu'un régime progressif dans la mesure où les individus qui ont une plus grande capacité de payer contribuent (en dollars) plus que les autres. Toutefois, la notion de dépenses fiscales (comme les crédits d'impôt) est occultée par la répartition stricte du fardeau fiscal (les coûts générés) selon la capacité de payer de chacun. Cette faculté peut être déterminée selon la fortune (un stock) ou selon les revenus (un flux).

### 1.4. PROGRESSIVITÉ

La progressivité est généralement associée au principe d'équité verticale sans pour autant en être synonyme, malgré la confusion courante dans l'utilisation de ces termes. Aussi, ce principe est différent de celui de la proportion. En effet, bien que l'application d'un taux d'imposition unique pour tous les niveaux de revenu respecte le principe de la proportion, la progressivité soutient plutôt l'application d'une échelle croissante de taux pour des tranches précises de revenu. Toutefois, la progressivité n'établit ni le nombre de paliers ni l'écart entre les paliers d'imposition ni celui entre les taux qui puissent être universellement acceptables et elle ne donne aucun indice *a priori* quant au niveau de progressivité requis ou attendu.

---

<sup>10</sup> *Id.*, 257-258.

### **1.5. THÉORIE DES AVANTAGES OBTENUS**

L'équité d'une charge fiscale peut également être évaluée sur la base des avantages reçus en contrepartie. Ainsi, lorsque chaque personne paie pour les services reçus de l'État (collecte des ordures ou enlèvement de la neige), l'impôt est un prélèvement justifié par les avantages retirés. Cependant, le financement de l'ensemble des dépenses du gouvernement ne peut être fondé sur la théorie des avantages (tels que les services de l'armée ou les services de protection contre les incendies). De plus, le financement d'un système de paiements sociaux ne se prête pas du tout à ce genre d'impôt puisque la redistribution devient totalement inefficace si les personnes qui reçoivent l'aide sont celles qui doivent payer pour l'obtenir. Une tarification peut respecter l'équité horizontale dans la mesure où deux individus utilisant le même service ou recevant le même avantage paient le même montant. Toutefois, la théorie des avantages est difficilement conciliable avec l'équité verticale, ces deux principes reposant sur des bases totalement différentes. Il convient de voir la théorie des avantages comme offrant une alternative partielle ou des outils complémentaires dans une panoplie de mesures fiscales visant à financer un ensemble de dépenses gouvernementales. Les approches favorisées par cette théorie peuvent également être critiquées selon la perception de justice sociale de chacun (ainsi en est-il du débat actuel sur la gratuité ou non des frais de scolarité au Québec).

### **1.6. ÉQUITÉ TEMPORELLE ET INTERGÉNÉRATIONNELLE**

Pour des raisons pratiques et administratives, les mesures fiscales sont fixées dans le temps. L'analyse d'une mesure fiscale sous l'angle de l'équité temporelle permet de cerner les conséquences de cette mesure dans le temps pour un contribuable. Par exemple, si la détermination du revenu imposable s'effectue sur une base annuelle, un ajustement en ce qui concerne les pertes subies au cours d'autres années limite les conséquences négatives sur l'équité.

La précarité de l'équilibre budgétaire et la croissance des dettes publiques entraînent des problèmes d'équité entre les générations. Cette préoccupation contemporaine est partagée par plusieurs pays qui sont conscients du fait que les générations futures pourraient avoir à supporter un fardeau fiscal excessif par rapport aux avantages qu'ils en retireraient. N'est-il pas difficile de mesurer ce dont bénéficieront les générations futures et de comparer la situation de générations qui vivent dans des contextes différents (en temps de guerre, de crise économique ou de croissance économique)? La

croissance économique et la hausse du niveau de vie constituent un bénéfice pour les générations futures dont on devrait tenir compte<sup>11</sup>. Malgré les efforts pour développer des modèles théoriques prenant en compte l'équité intergénérationnelle, aucune méthode ne constitue une garantie de respect de ce principe dans le cadre de l'élaboration de mesures fiscales. Il est particulièrement difficile pour les décideurs de prévoir la distribution de la richesse qui prévaudra dans l'avenir. Plusieurs éléments sont indépendants des actions du gouvernement, comme les décisions des entreprises affectant l'environnement ou utilisant des ressources épuisables<sup>12</sup>. Comme pour les autres principes, l'équité intergénérationnelle doit être prise en considération dans un contexte social global et non uniquement dans le contexte fiscal.

L'analyse qui précède souligne l'arrimage déficient des principes qui composent la justice fiscale. En fin compte, toutes les pièces qui constituent la justice fiscale ne peuvent s'agencer pour former un tout cohérent; la justice fiscale est différente de la somme des « pièces » qu'elle comprend. De plus, ces principes peuvent entrer en opposition avec des éléments qui découlent d'autres préoccupations que celle de la justice fiscale. En effet, le système fiscal sert à recueillir les recettes nécessaires au fonctionnement de l'État et à les dépenser, selon le rôle du gouvernement, pour des biens publics et pour d'autres choses précises. Le système fiscal doit donc être élaboré de façon à permettre de percevoir ces recettes. Nous n'examinerons pas tous les critères servant à élaborer le système fiscal; nous n'évoquerons que quelques-uns, en relation avec la justice fiscale, à savoir : l'efficacité, la prévisibilité, la simplicité et l'équité administrative.

## 1.7. CRITÈRES CONCURRENTS ET COMPLÉMENTAIRES

### Efficacité

Certains auteurs<sup>13</sup> considèrent que le principe d'équité est inutile car il ne peut être mesuré objectivement et qu'il vaut mieux se concentrer sur

---

<sup>11</sup> FORCE JEUNESSE, *Le « B-A BA » de l'équité intergénérationnelle au Québec*, janvier 2010 (en ligne : <http://forcejeunesse.qc.ca/dossiers>), p. 24 : « L'idée même de croissance implique une forme d'inégalité ascendante favorable aux générations les plus récentes. »

<sup>12</sup> Michael DORAN, « Intergenerational Equity in Fiscal Policy Reform », (2007-2008), vol. 61 *Tax Law Review*, 241.

<sup>13</sup> Heather KERR, Ken MCKENZIE et Jack MINTZ, éd., *Tax Policy in Canada*, Canadian Tax Foundation/Fondation canadienne de fiscalité, 2012, p. 2:13 : « Rather than discussing such inherently controversial philosophical questions as equity, it (à suivre...)

l'effet des mesures fiscales. L'efficacité du régime fiscal entre en ligne de compte en tant que principe complémentaire afin de permettre la perception des recettes fiscales nécessaires avec le moins d'effet négatif possible. À titre d'exemple, le principe d'efficacité sera invoqué afin de restreindre l'étendue de la progressivité d'un régime fiscal. À cette fin, certains soutiennent<sup>14</sup> qu'au-delà d'un certain niveau de progressivité, le régime devient inefficace, soit parce qu'il crée un incitatif à travailler moins et nuit donc à la productivité, soit parce qu'il fait fuir les investisseurs, ce qui diminue les recettes anticipées. Cependant, le principe d'efficacité ne permet pas *a priori* d'établir le niveau à partir duquel ces répercussions seront visibles. Ainsi, malgré l'opposition fréquente entre l'équité et l'efficacité, il est certainement constructif d'établir leur caractère complémentaire et de préserver leur coexistence puisque l'une semble apporter des balises à l'autre. Toutefois, même en conciliant l'équité et l'efficacité, il demeure impossible de concevoir une structure idéale d'imposition (de façon théorique et à plus forte raison au niveau pratique).

### Prévisibilité

Selon le principe de prévisibilité, les contribuables doivent être en mesure de prévoir l'application de la loi et ses conséquences. L'incertitude découlant de mesures fiscales peut entraîner une estimation erronée de l'impôt à payer à la suite de certaines opérations, ce qui peut altérer le jugement quant à une décision d'affaires et ultimement nuire au développement économique en général.

### Simplicité

Le régime fiscal doit également respecter le principe de simplicité; les mesures fiscales doivent être facilement compréhensibles par le contribuable et leur application doit aussi être simple. Poussé à l'extrême, le principe de simplicité peut soutenir la pertinence d'un taux d'impôt unique pour tous et applicable sur tout revenu. Par opposition, le principe d'équité peut à la limite inciter à multiplier les paliers et les taux d'imposition ainsi que les traitements fiscaux différents pour tenir compte de nombreuses situations

---

(...suite)

might be best to focus directly on the expected consequences of different policy choices. »

<sup>14</sup> Martin FELDSTEIN, « The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act », (1995), vol. 103, n° 3 *Journal of Political Economy* 551-572.

individuelles différentes. Le respect des principes de simplicité et d'équité doit permettre d'arriver à un compromis entre des règles simples, faciles à comprendre par les contribuables et une structure législative un peu plus complexe prévoyant des traitements différents pour des personnes dans des situations différentes.

### Équité administrative

Même si la législation fiscale est rédigée en respectant des objectifs d'équité, n'est-il pas tout aussi important de veiller à ce que les contribuables soient traités de façon équitable par les administrations fiscales, lors du processus de vérification par exemple? En effet, le régime fiscal doit être appliqué à chacun de la même façon, notamment afin d'assurer le respect de la législation fiscale par tous et d'empêcher les situations d'évitement abusif ou d'évasion. Cet objectif est poursuivi de façon plus ou moins ciblée par les administrations fiscales. C'est d'ailleurs sous le slogan « Juste. Pour tous. » que Revenu Québec regroupe tous les efforts pour contrer l'évasion fiscale, dont la création du Bureau de lutte contre l'évasion fiscale (BLEF). L'administration fiscale du Québec souligne aussi le rôle important à jouer par les contribuables pour préserver l'équité fiscale, par exemple en fournissant tous les renseignements nécessaires pour établir le montant d'impôt dû<sup>15</sup>.

## 2. APPLICATION DES PRINCIPES DANS LE CONTEXTE DES PLANIFICATIONS FISCALES ABUSIVES

Afin d'illustrer la nécessité de chercher à concilier les principes de la fiscalité, prenons comme exemple un problème actuel qui se pose en matière de politique fiscale : les planifications fiscales agressives<sup>16</sup>. Si les problèmes posés par l'évasion sur le plan de l'équité entre les contribuables et sur le plan de l'efficacité sont indéniables étant donné les pertes de recettes fiscales associées à ce phénomène, on peut aussi soulever que la planification fiscale agressive pose des problèmes similaires en termes d'équité et d'efficacité. En effet, plusieurs contribuables perçoivent comme inéquitable que certains

---

<sup>15</sup> À titre d'exemple, voir REVENU QUÉBEC, « Revenu Québec reçoit une distinction internationale », communiqué de presse du 23 juin 2010 (en ligne : <http://www.revenuquebec.ca/en/centre-information/communiqués/autres/2010/2010-06-23.aspx>).

<sup>16</sup> Cette illustration est inspirée des propos de Gilles N. LARIN, Robert DUONG et Marie JACQUES dans « Policy Forum: Responses to Aggressive Tax Planning – A Study Framework », (2008), vol. 56, n° 1 *Revue fiscale canadienne* 143-159.

(individus ou sociétés) aient la possibilité d'effectuer des planifications abusives afin de réduire leur fardeau fiscal alors que d'autres, comme les salariés, n'ont tout simplement pas cette possibilité. Étant donné que les contribuables qui profitent de planifications agressives pour payer moins d'impôt sont généralement les contribuables les plus fortunés, cela pose aussi un problème d'équité. Un régime fiscal considéré globalement pourrait imposer davantage les plus fortunés pour des raisons d'équité verticale. Toutefois, la hausse du niveau d'imposition des plus fortunés pourrait alors accroître le recours à des planifications fiscales agressives<sup>17</sup>.

Au-delà du questionnement général quant à l'équité et à l'efficacité en cas de planification fiscale abusive, la recherche d'une solution passe par la reconnaissance et l'appréciation des objectifs poursuivis selon les principes évoqués par les protagonistes. Voyons les préoccupations quant aux principes d'équité, d'efficacité, de prévisibilité et de simplicité à travers la lorgnette des personnes concernées, à savoir : les contribuables susceptibles de faire de la planification fiscale, leurs conseillers fiscaux, les administrations fiscales et les tribunaux.

## 2.1. LES CONTRIBUABLES

Dans un premier temps, sous l'angle de l'équité, la législation ne doit pas permettre à l'administration fiscale de contester les planifications légitimes des contribuables; un traitement équitable requiert la protection des droits des contribuables à organiser leurs affaires et à soutenir leur position auprès de l'administration fiscale. De même, un traitement équitable suppose un fardeau administratif et législatif adapté à la complexité des activités du contribuable (petites entreprises ou entreprises multinationales). De plus, les pénalités associées à l'application de certaines dispositions législatives ne doivent pas être excessives lorsque ces dispositions peuvent recevoir des interprétations différentes. La multitude de zones grises dans la législation crée cette possibilité d'interprétations et d'appréciations des faits divergentes, ce qui entraîne des résultats variables et crée de l'incertitude quant à l'impôt payable. Cette imprévisibilité quant aux obligations fiscales influence le niveau de confiance des investisseurs, ce qui peut être nuisible pour le contribuable et le marché en général. De plus, la loi doit être simple afin que les contribuables n'aient pas à assumer un fardeau excessif pour s'y conformer et qu'ils puissent comprendre l'application de la loi et les répercussions d'une planification fiscale. Le niveau d'incertitude découlant

---

<sup>17</sup> Reuven S. AVI-YONAH, « Why Tax the Rich? Efficiency, Equity, and Progressive Taxation », (2002), vol. 111, n° 6 *The Yale Law Journal* 1391-1416.

de la planification elle-même n'est pas le seul élément à prendre en considération. Ainsi, même dans le cas où le niveau de risque associé à une planification fiscale est connu (qu'il s'agisse d'une planification clairement acceptée par l'administration fiscale comme un gel successoral ou d'une planification pour laquelle des arguments doivent être apportés afin d'être approuvée dans le cadre d'une vérification), le contribuable ne doit pas avoir un fardeau excessif pour se conformer à la législation. De plus, le contribuable doit être en mesure de comprendre les répercussions du refus de sa planification le cas échéant.

## **2.2. LES CONSEILLERS FISCAUX**

Les conseillers fiscaux doivent également être traités de façon équitable par l'administration fiscale et ne pas se voir associés au comportement agressif d'un client, le cas échéant. Bien que l'incertitude puisse générer des mandats aux conseillers fiscaux, l'acceptation de ces mandats comporte des risques. Outre la multiplication des interprétations découlant de la loi elle-même, la jurisprudence peut rendre plus complexe la tâche des conseillers fiscaux en ajoutant à ces interprétations plutôt qu'en les restreignant. La simplicité permet une utilisation efficace des ressources par des conseillers fiscaux internes ou externes aux entreprises des contribuables. Plutôt que de passer du temps à comprendre l'effet de la loi ou à remplir des formulaires, le travail du conseiller fiscal doit être dédié à ce que le contribuable se conforme à la loi.

## **2.3. LES ADMINISTRATIONS FISCALES**

Bien que les administrations fiscales doivent faire en sorte que tous les contribuables se conforment à la loi, elles n'ont pas les ressources nécessaires pour vérifier chacune des planifications qui pourraient être abusives. Par ailleurs, la possibilité de vérifier et de contester avec succès des planifications fiscales agressives est limitée compte tenu de l'incertitude quant à l'application précise de la loi. Cette difficulté peut également nuire à l'application uniforme de la loi pour tous. L'incertitude est croissante dans le contexte mondial des affaires. L'accès à l'information et l'application concomitante de règles fiscales d'autres États constituent certainement des contraintes dans le contrôle de la conformité en matière de fiscalité internationale. De plus, l'utilisation de ressources par les administrations fiscales pour faire en sorte que les contribuables se conforment à la loi n'est pas optimale dans un contexte incertain.

## 2.4. LES TRIBUNAUX

Afin d'accorder un traitement équitable aux contribuables qui font des planifications et de faire preuve d'équité envers les contribuables qui n'en font pas et donc de voir à une application uniforme de la législation, les tribunaux doivent concilier les privilèges et droits des contribuables et les objectifs (parfois incertains) de la législation. Compte tenu de l'incertitude dans l'application de la loi, les tribunaux font face à un véritable casse-tête afin de concilier tous ces éléments. Une loi complexe alourdit l'interprétation des objectifs du législateur par les tribunaux notamment quand ceux-ci doivent se pencher sur ces objectifs pour apprécier le caractère abusif ou non des planifications fiscales.

Les principes qui composent la justice fiscale mettent l'accent sur des éléments importants afin d'arriver à élaborer une réponse efficace aux planifications fiscales abusives. Ils offrent des balises dans l'analyse des choix de politique fiscale; ils sont parfois complémentaires et parfois irréconciliables. Les questions relatives aux mesures fiscales ne se posent pas en vase clos. Elles font partie d'un contexte social et d'un système fiscal existant.

Aucun système fiscal parfait n'existe et il n'y a pas non plus de mesure unique pour résoudre des problèmes. Prendre conscience de l'interrelation entre les principes et aussi entre les diverses positions des protagonistes permet de comprendre l'environnement dans lequel la politique fiscale est élaborée.

## CONCLUSION

La justice fiscale est insaisissable car elle dépend de plusieurs facteurs :

- le contexte global dans lequel se situe le régime fiscal;
- la multitude d'influences sur la perception de la justice fiscale;
- la conciliation difficile des principes qui composent la justice fiscale;
- l'existence d'autres principes sur lesquels repose la politique fiscale et qui restreignent la justice fiscale;
- l'existence de perspectives différentes quant à l'appréciation de chacun des principes par les parties concernées.

Bien que les principes qui composent la justice fiscale soient plutôt flous et n'offrent pas de direction unique précise quant à la détermination du régime fiscal, ils suscitent tout de même la réflexion en matière d'équité et la discussion lors de l'élaboration ou de la modification de mesures fiscales. Ces principes doivent être utilisés avec discernement en prenant conscience de leurs limites et des influences exercées sur la perception de justice fiscale. L'utilisation de l'expression « justice fiscale » peut être perçue comme galvaudée, ce qui peut laisser croire que les gouvernements ont recours aux principes qui la composent uniquement pour rendre plus « belles » et acceptables toutes les mesures fiscales<sup>18</sup>. Ces principes sont-ils aussi insaisissables que les canons de la beauté qui constituent eux aussi un filtre flou et instable à travers le temps et qui influencent la perception de celui qui regarde? Il n'est pas souhaitable, malgré ses limites, de faire abstraction complète de la justice fiscale. Afin que les principes composant la justice fiscale jouent un rôle au-delà de celui consistant à servir d'outil de promotion ou d'avancement des intérêts de ceux qui les évoquent, il y a certainement lieu de favoriser une utilisation nuancée de ces principes et de les mettre en perspective avec les autres principes qui sous-tendent la politique fiscale et avec la perception qu'en ont les contribuables, leurs conseillers fiscaux, l'administration fiscale et les tribunaux.

---

<sup>18</sup> Robert VOSSLAMBER, « Anaesthetising Taxation? Fairness and Equity in New Zealand Taxation », dans *2010 Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand (AFAANZ) Conference*, Christchurch, New Zealand, 4 au 6 juillet 2010.



## INCIDENCE DU PETIT NOMBRE DE COMPARABLES SUR LA JUSTICE FISCALE DANS LE DOMAINE DU PRIX DE TRANSFERT



**Jean-Pierre Vidal**  
CPA, CA, Ph. D.  
Professeur agrégé  
Service de l'enseignement  
des sciences comptables  
HEC Montréal



**Denis Larocque**  
Ph. D.  
Professeur titulaire et directeur  
du Service de l'enseignement  
des méthodes quantitatives  
de gestion  
HEC Montréal



**Justin Leroux**  
Ph. D.  
Professeur agrégé  
Institut d'économie  
appliquée  
HEC Montréal

### TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	245
<b>1. CONCEPTS FONDAMENTAUX</b> .....	<b>245</b>
<b>2. COMPARABILITÉ ET JUSTICE</b> .....	<b>248</b>
2.1. PAS DE JUMENT POUR UNE MULTINATIONALE.....	249
2.2. APPROCHE DE LA MARGE DANS L'INTERVALLE.....	250
2.2.1. Détermination des variables explicatives.....	252
2.2.2. Similarité des variables et des effets.....	253
2.3. RISQUE D'ERREUR ET NOMBRE DE COMPARABLES.....	255
<b>3. HASARD ET JUSTICE</b> .....	<b>261</b>
<b>4. STRATÉGIES POUR LA JUSTICE</b> .....	<b>269</b>
4.1. INTERVALLES INTERQUANTILES HORS CANADA.....	269
4.2. AUTRES STRATÉGIES POUR LA JUSTICE.....	272
CONCLUSION.....	274



## INTRODUCTION

Les méthodes chiffrées sont omniprésentes dans le domaine du prix de transfert. Généralement, elles aboutissent souvent à une condition qui consiste à se situer dans un intervalle. Le caractère tranchant de cette condition, le nombre impressionnant de tableaux, les annexes détaillées, le nombre de pages, tout semble témoigner de la rigueur et de la fiabilité de ces méthodes. C'est rassurant, sachant que des dizaines de millions de dollars (voire des centaines de millions) sont en jeu. Faut-il en rester là? Contre toute attente, le présent texte affirme que, malgré les apparences, les comparaisons chiffrées sont loin d'être aussi fiables qu'on le voudrait. Les décisions sont souvent prises sur la base de quelques comparables; un fait qui, à lui seul, devrait éveiller les soupçons.

Ce texte présente trois idées nouvelles. Premièrement, à cause d'un manque de variété dans les comparables, le risque d'erreur (ou d'injustice) grandit lorsque le nombre de comparables diminue. Deuxièmement, à cause du hasard, le risque d'erreur grandit lorsque le nombre de comparables diminue. Troisièmement, les données que nous avons obtenues nous portent à croire que le nombre de comparables dans un groupe de comparables est souvent très restreint.

Seule la logique et quelques graphiques élémentaires sont utiles pour comprendre les découvertes mises en lumière dans ce texte. Les raisonnements sont présentés progressivement, en commençant par une seule variable explicative et en allant du plus simple au plus complexe. Les concepts fondamentaux en matière de prix de transfert se trouvent à la section 1. Les experts du domaine peuvent sauter cette section. Les problèmes découlant du manque de variété dans les comparables sont présentés à la section 2. Les problèmes découlant du hasard sont présentés à la section 3. Finalement, quelques stratégies pour tenir compte des faiblesses des méthodes chiffrées sont présentées dans la section 4.

### 1. CONCEPTS FONDAMENTAUX

Une multinationale est composée de plusieurs entités distinctes dans plusieurs pays. En général, ces entités forment une chaîne. L'une vend à l'autre. Or, lorsqu'une entité qui vend augmente son prix de vente à une entité qui achète, le revenu net de la première augmente et celui de la seconde diminue. *De facto*, le revenu net de l'une est transféré à l'autre ou, selon la perspective, il est transféré d'un pays à un autre en supposant qu'une entité est dans un pays et que l'autre est dans un autre pays. Évidemment, si

le taux d'impôt dans chaque pays n'est pas identique, ce déplacement du revenu peut réduire l'impôt mondial du groupe.

La capacité des multinationales de modifier les prix ou les modalités rattachées aux opérations qu'elles effectuent à travers les frontières leur donne donc un outil pour affecter directement l'assiette fiscale des pays dans lesquels elles font affaire et de ce fait, elle leur donne un outil pour affecter les recettes fiscales de ces pays.

Pour contrer l'érosion de leur assiette fiscale, plusieurs États se sont entendus pour mettre en place le principe de pleine concurrence. En vertu de ce principe, les États se reconnaissent mutuellement le droit d'ajuster les conditions fixées par une partie à l'intérieur d'une multinationale lorsque cette partie est liée par des conditions commerciales ou financières qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes<sup>1</sup>. Les États se sont également entendus sur des principes communs (nommés ici les « Principes de l'OCDE »<sup>2</sup>).

Au Canada, les dispositions importantes en matière de prix de transfert se trouvent notamment à l'article 247 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>3</sup> et à l'article 9 de chaque convention fiscale qui se trouve en annexe d'une loi de mise en œuvre en vigueur.

Les Principes de l'OCDE n'ont aucune force obligatoire au Canada<sup>4</sup>. Cependant, les tribunaux leur accordent quand même une grande importance, parce qu'ils font partie du contexte entourant la législation canadienne pertinente et qu'ils sont nécessaires pour interpréter correctement nos lois.

---

<sup>1</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Version abrégée*, Paris, 2010, art. 9 (« Modèle de l'OCDE »). Les États se reconnaissent habituellement ce droit dans des conventions bilatérales. Cependant, il est généralement acceptable de se référer au Modèle de l'OCDE, parce que ces conventions, en particulier les conventions signées par le Canada, sont souvent conformes à ce modèle, surtout pour ce qui concerne l'article 9 paragraphe 1.

<sup>2</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Paris, 2010 (« Principes de l'OCDE »).

<sup>3</sup> L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) et mod. (« L.I.R. »).

<sup>4</sup> *Canada c. GlaxoSmithKline Inc.*, 2012 CSC 52, par. 20.

En résumé, l'idée de base des Principes de l'OCDE est de comparer des conditions « testées » (celles de la multinationale qui ont pu être manipulées) à des conditions qui ont été observées entre des entreprises indépendantes (et qui n'ont pas pu être manipulées), pour savoir si les conditions établies par la multinationale sont « bonnes » ou « mauvaises ». Cette idée de base se concrétise de diverses manières. La méthode du prix comparable sur le marché libre (PCML) accorde toute son attention aux conditions qui se rattachent à une opération donnée (le prix, les délais de livraison, les conditions de livraison, les délais de paiement, les services après-vente, les garanties, etc.). Cette approche est généralement la première à laquelle il faut penser, notamment parce qu'elle est simple. On compare par exemple le prix d'une once d'or vendue entre deux parties à l'intérieur d'une même multinationale au prix d'une once d'or vendue sur un marché libre.

La simplicité de la méthode du prix comparable sur le marché libre ne doit cependant pas faire oublier qu'elle est surtout pertinente pour comparer le prix de biens ou de services parfaitement identiques (par exemple des minéraux, des denrées, des titres et toute autre chose qui se transige sur un marché organisé comme une bourse). Elle est beaucoup plus difficile à justifier lorsque les biens ou les services échangés comportent des différences. Or les biens et les services vendus par une entreprise sont pratiquement toujours trop différents de ceux qui sont vendus par une autre entreprise pour que l'on puisse croire que leur prix doit être identique. La méthode du prix comparable sur le marché libre, quoique simple, est finalement assez rarement utilisée.

Lorsque l'on ne peut pas comparer directement les conditions, parce que les produits sont trop différents, il faut se rabattre sur d'autres comparaisons, comme la comparaison des marges (brutes ou nettes). On passe alors de la comparaison des conditions rattachées à l'objet échangé à la comparaison des valeurs ajoutées gagnées relativement à des éléments d'actif, à des fonctions (des activités accomplies) et à des risques. Les comparaisons de ce type sont très fréquentes. Par exemple, il est fréquent que l'on juge que la vente d'un bien à l'intérieur d'une multinationale soit acceptable parce que la marge nette sur cette opération est de 3 % et que les marges nettes observées sur des opérations comparables entre des entreprises indépendantes se situent dans une fourchette allant de 1 % à 4 %. La marge nette de 3 % ressemble aux marges nettes comparables et on conclut que la multinationale n'a pas joué le jeu du prix de transfert, qu'elle n'a pas essayé de transférer le revenu imposable d'un pays à l'autre et, donc, qu'elle n'a pas « mal » agi. Cette multinationale ne sera donc pas attaquée par le fisc. À l'inverse, il ne serait pas acceptable que la marge nette sur l'opération réalisée à l'intérieur de la multinationale soit très différente des comparables. D'une part, il manquerait

de l'argent au vendeur à l'intérieur de la multinationale si la marge nette de ce dernier était de 0 %, alors que la moins rentable des opérations entre parties indépendantes permettait d'obtenir au moins 1 %. D'autre part, il manquerait de l'argent à l'acheteur à l'intérieur de la multinationale si la marge nette du vendeur était de 5 %, alors que la plus rentable des opérations entre parties indépendantes ne permettait pas d'obtenir une marge nette qui soit supérieure à 4 %.

Dans les Principes de l'OCDE, les méthodes qui comparent les marges brutes sont incluses sous le titre de méthode du prix de revente ou de méthode du coût majoré. Quant aux méthodes qui comparent les marges nettes, elles sont incluses sous le titre de méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN).

La comparaison des valeurs ajoutées gagnées relativement à des éléments d'actif, à des fonctions et à des risques est commode, mais elle exige quand même qu'un certain nombre de conditions soient respectées. À l'évidence, les économies d'échelle et les imperfections de marché doivent être identiques pour toutes les opérations comparables. Par exemple, la comparaison d'une entreprise géante avec une petite entreprise serait probablement absurde, tout comme la comparaison d'un monopole avec une entreprise en concurrence pure et parfaite.

Les disparités dans les économies d'échelle et dans les imperfections de marché posent des problèmes difficiles. Bien entendu, il est possible d'utiliser les méthodes précédentes pour déterminer un bénéfice résiduel. Ce dernier peut ensuite être réparti selon une clé, comme la valeur des biens incorporels. Mais cette solution ne règle pas tout pour trois raisons. Premièrement, la valeur des biens incorporels dépend précisément de la répartition qui est faite des bénéfices (donc le raisonnement est circulaire); deuxièmement, il existe des imperfections de marché qui ne correspondent à aucun bien incorporel (ce qui rend le principe d'une clé de répartition insuffisant); et, troisièmement, d'un point de vue légal, rien ni personne n'indique présentement à quelle étape doit se retrouver le profit économique relatif aux imperfections de marché, dans la chaîne qui va de la matière première jusqu'à l'acheteur final (ce qui laisse sans solution toute tentative d'aller plus loin en cette matière).

## **2. COMPARABILITÉ ET JUSTICE**

À l'évidence, pour pouvoir dire que le prix ou la marge d'une entité appartenant à un groupe multinational est acceptable, il faut que les prix ou les marges qui sont pris à titre de référence soient vraiment comparables.

Tous les facteurs qui les expliquent doivent donc se ressembler à cette fin. S'ils ne se ressemblent pas, alors il est normal que les prix ou les marges soient différents et les différences ne signifient pas qu'un contribuable a mal agi, elles signifient simplement qu'il est différent. Personne ne remet en doute l'importance de la comparabilité. Elle est si grande que son analyse occupe un chapitre entier dans les Principes de l'OCDE. Le problème n'est donc pas tant dans l'importance théorique qui est donnée à la comparabilité en général, que dans la capacité d'atteindre cette comparabilité en pratique. Dans cette section, trois observations démontrent que l'application courante des méthodes de prix de transfert peut conduire à des erreurs, donc à des injustices : premièrement, par nature les entités nationales d'une multinationale n'ont pas de jumeaux, ce qui rend toute tentative de comparaison plus ou moins vaine (section 2.1.); deuxièmement, même si certaines comparaisons étaient possibles, la disponibilité de méthodes qui s'accommodent bien d'un ensemble d'information relativement pauvre ne devrait pas laisser croire que ces méthodes sont parfaitement fiables (section 2.2.); parce que, troisièmement, ces méthodes le sont d'autant moins (le risque d'erreur est d'autant plus grand) que le nombre d'observations dites comparables est petit (section 2.3.).

## **2.1. PAS DE JUEAU POUR UNE MULTINATIONALE**

Le découpage d'une multinationale en petites entités nationales distinctes pose la question de savoir si la somme des marges de telles entités, en supposant qu'elles soient indépendantes, serait égale à la marge globale du groupe multinational, tel qu'il existe réellement en tant qu'unité d'affaire non démembrée. Une personne qui ne croit pas aux synergies (et aux économies d'échelle) dira que la somme des marges d'entités nationales indépendantes doit être égale à la marge de l'entité globale. Une personne qui y croit dira qu'elle ne l'est pas. Aucune position ne sera prise sur les synergies (et sur les économies d'échelle) dans le présent texte. La question se pose quand même, en dépit du fait que nous ne l'abordions pas. S'il fallait que les synergies soient importantes, le risque d'erreur en utilisant des comparaisons serait d'autant plus grand que les synergies (et les économies d'échelle) affecteraient les prix ou les marges des entités nationales. Le simple fait d'appartenir à un groupe multinational ferait que l'entité serait différente de ce qu'elle serait si elle n'appartenait pas au groupe multinational. Dès le départ, la recherche de comparables serait alors plus ou moins vouée à l'échec.

Mises à part les synergies (et les économies d'échelle), de toutes les opérations que l'on puisse comparer entre elles, celles qui sont reliées aux multinationales sont probablement celles qui ressemblent le moins aux

autres. Jusqu'à un certain point, les opérations reliées aux multinationales sont presque toujours uniques, soit à cause de leurs biens incorporels, soit à cause d'un savoir-faire secret, soit pour d'autres raisons<sup>5</sup>. Comment faire pour trouver un jumeau à une entreprise qui n'a pas de jumeau? Si une entreprise détient un brevet sur un produit qu'elle est seule à vendre, il s'agit d'un monopole. Par définition, aucune autre entreprise n'est dans la même situation que ce monopole. Par conséquent, encore une fois la recherche de comparables est vouée à l'échec. Les autres situations moins extrêmes qu'un monopole ne sont qu'un dégradé de couleur relativement à des comparaisons qui sont toujours plus ou moins boiteuses. Nous ne pouvons pas faire semblant que toute entité nationale d'une multinationale a de nombreux jumeaux, sans au moins dire que ce n'est pas réaliste. Cependant, pour la suite du raisonnement, nous ne pouvons pas non plus supposer que toute comparaison est impossible.

Ci-dessous, supposons donc que certaines entités nationales appartenant à un groupe multinational ne bénéficient d'aucune synergie, d'aucune économie d'échelle, d'aucun bien incorporel, d'aucun savoir-faire secret ou autre. Cette supposition simplifiera les discussions à venir (et les rendra possibles). Par ailleurs, il n'est pas mauvais de garder à l'esprit que les synergies, économies d'échelle, imperfections de marché et autres, provoquent toutes des injustices à l'encontre de certains gouvernements, puisque les comparables ne devraient pas être aussi rentables que les entités nationales des multinationales.

## 2.2. APPROCHE DE LA MARGE DANS L'INTERVALLE

Ce n'est pas parce qu'une méthode ne met pas en relief la pauvreté de l'information disponible que cette méthode permet une conclusion plus précise pour autant. Ce ne sont pas les méthodes qui créent l'information. Elles ne peuvent que l'utiliser.

Un « modèle » est une représentation abstraite de la réalité et de son fonctionnement. Dans un article scientifique, le modèle prend souvent la forme d'équations mathématiques, quoique les « modèles » soient omniprésents partout et pour tous. Dans la vie de tous les jours, chaque personne construit ses propres modèles de la réalité pour expliquer et prévoir

---

<sup>5</sup> Jean-Pierre VIDAL, « Accounting for Imperfect Competition and Returns to Scale », (2002), vol. 11, n° 9 *Tax Management: Transfer Pricing Report* 413-418; Jean-Pierre VIDAL, « La décision *GlaxoSmithKline* et ses surprises », (2009), vol. 29, n° 2 *Revue de planification fiscale et financière* 273-328.

son fonctionnement. Par exemple, une personne qui a une longue expérience de travail en prix de transfert dira que la marge d'une entreprise est généralement positivement liée à la valeur de certains de ses actifs. Elle établit alors intuitivement une cause (la valeur de certains actifs) et une conséquence (une marge plus élevée). Un modèle de ce genre reste intuitif et théorique, même s'il est fondé sur une longue expérience de travail, tant et aussi longtemps qu'il n'a pas été soumis à des tests dits « empiriques ». Les tests empiriques se retrouvent dans les études du même nom et ils ont souvent pour objectifs d'estimer des paramètres et de voir s'ils sont statistiquement significatifs. S'ils ne le sont pas, le modèle testé est déclaré invalide et sans valeur (même s'il semble intuitivement plausible).

S'il fallait effectuer les ajustements nécessaires pour parvenir à une véritable comparabilité, il faudrait s'acquitter de trois tâches. En premier lieu, il faudrait déterminer quelles sont les variables qui expliquent (déterminent mathématiquement) les marges en construisant un modèle (mathématique) sur la base de l'intuition et de l'expérience de travail. En second lieu, il faudrait déterminer l'effet des variables explicatives (en estimant les paramètres) et il faudrait voir si ces variables sont statistiquement significatives. En troisième lieu, il faudrait calculer la marge testée en utilisant les valeurs connues des variables pertinentes rattachées à l'opération visée. En faisant ces ajustements, il serait possible de calculer une marge et un intervalle de confiance pour cette marge qui seraient exactement appropriés pour la partie visée en cause. Ce serait l'**approche de la marge calculable**, une expression que nous inventons ici à des fins de commodité, parce que la marge est calculée à partir des caractéristiques propres de la partie testée. Si elle était possible, cette méthode constituerait l'aboutissement ultime de tous les ajustements dont il peut être question dans les Principes de l'OCDE.

La raison pour laquelle l'approche de la marge calculable est en fait impossible est simple. L'énergie et l'expertise qu'il faudrait pour la mettre en œuvre est démesurée compte tenu de la fiabilité des résultats qu'il serait possible d'obtenir, faute d'information. Les intervalles de confiance (à 99 % ou à 95 %) seraient si larges qu'ils seraient inutiles aux gouvernements. Ces tâches sont donc remplacées par d'autres qui sont plus simples, mais qui ne sont pas plus précises pour autant, parce que leur point de départ reste le même ensemble d'information relativement pauvre.

Au lieu de déterminer de manière « empirique » quelles sont les variables qui expliquent les marges relativement à une opération donnée, cette détermination est faite sur la base de l'intuition et de l'expérience de travail. Au lieu de déterminer l'impact de chaque variable sur les marges, cet

impact est supposé « similaire » lorsque les valeurs des variables se « ressemblent »<sup>6</sup>, ce qui dispense d'aller plus loin et de s'attaquer à la troisième tâche qui aurait consisté à calculer la marge qui serait « normale » dans les circonstances et à laquelle l'opération testée devrait répondre. Ces raccourcis conduisent à l'**approche de la marge dans l'intervalle**, une autre expression inventée ici à des fins de commodité, qui choisit des comparables pour que leurs marges définissent un intervalle qui devient une référence. En vertu de cette approche, la marge de la partie testée doit se retrouver dans un intervalle pour que son prix de transfert soit « bon ». Reprenons chacun de ces deux raccourcis, l'un après l'autre.

### 2.2.1. Détermination des variables explicatives

Faute de pouvoir déterminer les véritables variables explicatives de la marge en se servant d'études empiriques, ces variables sont sélectionnées sur la base de l'intuition et de l'expérience de travail. C'est le premier raccourci.

Il existe bel et bien quelques études empiriques qui ont tenté de déterminer quelles sont les variables importantes pour déterminer les marges<sup>7</sup>. Cependant, ces études sont rares. Les auteurs s'intéressent

---

<sup>6</sup> Ronald I. SIMKOVER, « Transfer Pricing: Acceptable Arm's-Length Prices Within the Range », dans *2002 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2003, pp. 17:1-11, à la page 17:2 : « The CCRA [un acronyme qui incluait à l'époque l'Agence du revenu du Canada (« ARC »)] encourages the use of reasonably accurate adjustments and/or extensive quantitative (for example, financial ratio) and qualitative (textual) screens to find potentially comparable transactions and to account for material differences from target. » Cet article a été présenté de la manière suivante : « This paper is part of the CCRA's continuing effort to provide additional guidance to taxpayers on transfer-pricing topics. »

<sup>7</sup> Dans une entreprise de distribution européenne, il semblerait que les variables les plus importantes soient la proportion des frais d'exploitation relativement aux ventes, les ventes par employé et la proportion des actifs dans les ventes (Gonçalo CRESPO et Richard A. CLARK, « Analyzing the Determinants of Profitability: Evidence from European Distributors », (11/03/2011), vol. 20, *Tax Management Transfer Pricing Report* 528). Dans une entreprise de service européenne, il semblerait que certains actifs en proportion des ventes soient déterminants (Gonçalo CRESPO et Richard A. CLARK, « Analyzing the Determinants of Profitability, Part 2: Evidence from European Service Companies », (05/17/2012), vol. 21, *Tax Management Transfer Pricing Report* 92). Dans une entreprise de fabrication européenne, il semblerait que les variables les plus importantes soient reliées à certains actifs relativement aux ventes et au ratio des actifs sur les salaires (Gonçalo CRESPO et Richard A. CLARK, « Analyzing the Determinants of Profitability, Part 3: Evidence from European Manufacturers », (07/12/2012), vol. 21, *Tax Management Transfer Pricing Report* 297).

généralement à la profitabilité dans un contexte précis<sup>8</sup> et le lien est rarement fait dans la pratique des fiscalistes. Par exemple, dans une documentation de prix de transfert, un fiscaliste ne se sent généralement pas tenu de se référer à une étude empirique pour justifier l'utilisation d'un filtre quelconque (comme le chiffre d'affaires), utilisé dans le processus de sélection des comparables. Le fiscaliste choisit ses filtres en se fiant à ce que les autres font. Il n'a pas besoin de se justifier davantage à moins que le fisc ne conteste son travail mais, là encore, dans le cadre de cette contestation, le fisc lui-même ne se justifiera pas nécessairement par une étude scientifique. Les arguments resteront au niveau de la rhétorique, ils n'atteindront que rarement l'objectivité d'une véritable étude empirique. Ce serait trop coûteux.

### 2.2.2. Similarité des variables et des effets

La question du choix des variables pertinentes est une chose, la question d'établir leur incidence en est une autre. Faute de pouvoir déterminer de manière empirique quel est l'effet d'une variable explicative sur la marge (par exemple, comme le ratio capital/travail est plus grand de  $x$  %, alors la marge doit être plus grande de  $y$  %), alors on suppose que si les ratios capital/travail sont similaires, les marges sont également similaires. C'est le second raccourci.

L'idée que la similarité dans les variables implique la similarité dans les marges n'est pas nécessairement mauvaise. Compte tenu de l'information disponible, il est difficile de faire beaucoup mieux. Cependant, il faut être conscient des limites de cette approche.

Premièrement, une personne qui doute de la possibilité d'identifier avec précision l'effet d'une variable sur la marge ne peut pas croire en même temps que la similarité puisse être beaucoup plus précise.

Deuxièmement, la similarité est un mot flou. Si le ratio capital/travail est de 2,0 pour l'opération visée, quel sera le ratio capital/travail qui sera jugé

---

<sup>8</sup> Karel COOL et James HENDERSON, « Power and firm profitability in supply chains: French manufacturing industry in 1993 », (1998), vol. 19, *Strategic Management Journal* 909; Ioannis ASIMAKOPOULOS, Aristeidis SAMITAS et Theodore PAPADOGONAS, « Firm-specific and economy wide determinants of firm profitability », (2009), vol. 35, n° 11 *Managerial Finance* 930; John T. ADDISON et Clive R. BELFIELD, « Updating the Determinants of Firm Performance: Estimation using the 1998 UK Workplace Employee Relations Survey », vol. 39, n° 3 *British Journal of Industrial Relations* 341.

similaire pour les comparables? Est-ce qu'une fourchette de 1,5 à 2,5 est similaire à 2,0? Ne devrait-on pas plutôt utiliser une fourchette qui va de 1,9 à 2,1? En pratique cette décision est faite sur la base du nombre de comparables obtenus. Il faut un minimum de comparables. Si la règle les élimine tous, cette règle est modifiée pour qu'il soit possible de trouver au moins quelques comparables. Cela ne signifie pas pour autant que la règle est bonne, au sens où elle permettrait que les marges se ressemblent. Cela signifie juste qu'au moyen de cette règle, il est possible de trouver quelques comparables.

Comme l'information manquait, **la méthode de la marge calculable a été remplacée par la méthode de la marge dans l'intervalle**. Comme la méthode de la marge calculable aurait mis en relief qu'une réponse précise est généralement impossible, une méthode imprécise a été adoptée en faisant comme si cette méthode était précise et en rendant ses conclusions tranchantes comme une lame de rasoir. Soit que l'opération testée est dans l'intervalle, soit qu'elle ne l'est pas.

Les affirmations contenues dans le paragraphe précédent pourront surprendre. Certains auront envie de dire que l'imprécision, si imprécision il y a, est un cas extrême qui semble supposer que la sélection des comparables n'est pas rigoureuse et qu'aucun ajustement n'est fait. En outre, ils diront qu'ils ont vu plusieurs situations où plusieurs méthodes se recoupaient. Voici ce qu'il faudra alors leur rappeler.

Comme nous le verrons ci-dessous, il y a des limites à la perfection des comparables. Il est possible d'exclure des comparables potentiels jusqu'à ce qu'il n'en reste que quelques-uns. Une fois qu'il n'en reste que quelques-uns, il est impossible de les exclure tous et il faut s'en contenter. Ces sont les meilleurs qu'il est possible de trouver, ce qui ne signifie pas toujours qu'ils soient satisfaisants.

Il est vrai que des ajustements sont systématiquement faits dans les logiciels pour les débiteurs, les créiteurs et les inventaires. Cela ne signifie pas pour autant que tout le travail d'ajustement qu'il aurait fallu faire est épuisé. Cela signifie simplement que les ajustements qui pouvaient être faits l'ont été et que les autres ne pouvaient pas l'être faute d'information. Pour faire ces autres ajustements, il faudrait justement savoir, par exemple, qu'un ratio capital/travail plus grand de  $x$  %, doit provoquer un ajustement de la marge de  $y$  %. Or c'est précisément ce qui est impossible à déterminer à un coût raisonnable.

Il est également vrai que dans les études canadiennes, il arrive que soit présentée une méthode qui en corrobore une autre. C'est particulièrement utile pour des opérations avec les États-Unis où ce pays préfère généralement les méthodes fondées sur les marges nettes alors que le Canada préfère la hiérarchie des méthodes, ce qui l'amène à faire une place aux méthodes fondées sur les marges brutes. Reste que l'application de plusieurs méthodes unilatérales ne garantit rien, puisqu'il ne s'agit jamais d'autre chose que de deux photographies du même maillon de la chaîne, sous deux angles différents. Deux photographies qui ne sont d'ailleurs pas plus claires l'une que l'autre (comme les raisonnements ci-dessous le montreront). En outre, ces méthodes ne donnent aucune vue d'ensemble de ce que font les autres maillons de la chaîne d'entités nationales qui constituent le groupe multinational.

L'approche de la marge dans l'intervalle prend deux raccourcis qui rendent possible d'utiliser un ensemble d'information relativement pauvre. Il ne faudrait pas en conclure que les méthodes unilatérales sont parfaitement fiables pour autant. Les méthodes ne créent pas l'information, elles ne font que l'utiliser et la fiabilité des conclusions en prix de transfert dépend de manière critique de l'information disponible (du nombre et de la qualité des comparables). Reste maintenant à voir pourquoi il faut parler d'imprécision.

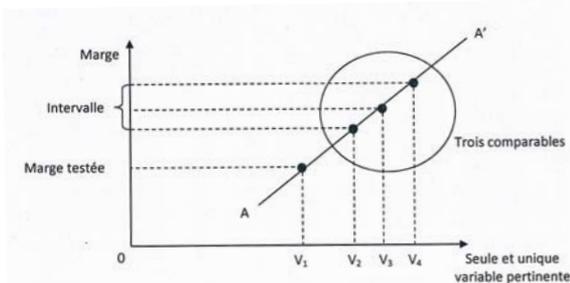
### **2.3. RISQUE D'ERREUR ET NOMBRE DE COMPARABLES**

Personne n'a jamais mis en lumière que, sans aucun effet du hasard, le risque d'erreur rattaché à l'approche de la marge dans l'intervalle (typique des méthodes unilatérales) est d'autant plus grand que le nombre de comparables est petit. Il s'agit d'une découverte amenée par ce texte. L'objet de la présente section est de procéder à la démonstration de ce fait. Pour commencer, le raisonnement est exposé en n'utilisant qu'une seule variable importante pour expliquer les différences de prix (ou de marge) sur un graphique à deux dimensions. Le grand avantage de cette approche est que les graphiques à deux dimensions sont faciles à comprendre. Évidemment, dans la réalité, un prix ou une marge dépend d'un grand nombre de variables explicatives. Ce fait n'affaiblit pas la démonstration, au contraire. De manière plus complète, il serait possible d'affirmer que le risque d'erreur rattaché à l'approche de la marge dans l'intervalle est d'autant plus grand que le nombre de comparables est petit et que le nombre de variables explicatives dont il faut tenir compte est grand.

Supposons que la marge d'une entreprise doive être d'autant plus grande que la valeur d'une variable explicative l'est (cette variable pourrait être imaginée comme étant, par exemple, la valeur d'un actif). Dans la figure 1,

ce lien de causalité (cette explication de la réalité) serait représenté par le fait que tous les points sont alignés le long de la droite à pente positive  $AA'$ . Il s'agirait d'une situation idéale, puisque tout prix testé qui se situerait sur cette droite serait le même que celui qui serait fixé entre des entreprises sans lien de dépendance. Autrement dit, tous les prix qui se situeraient sur cette droite seraient forcément « bons » et ils témoigneraient tous d'un comportement irréprochable. Malgré un tel comportement, dans cette figure, la marge testée (avec des actifs  $V_1$ ) serait quand même à l'extérieur de l'intervalle de pleine concurrence (parce que les actifs des comparables vont de  $V_2$  à  $V_4$ ), ce qui signifie que le contribuable risquerait quand même un redressement. Ce scénario démontre qu'une méthode unilatérale peut être injuste pour un contribuable. Avec le niveau d'actif que la partie testée possède, cette dernière **doit** avoir une marge inférieure à celle des comparables et ce serait une erreur que de procéder à un redressement.

**Figure 1 : Injustice à l'encontre d'un vendeur**

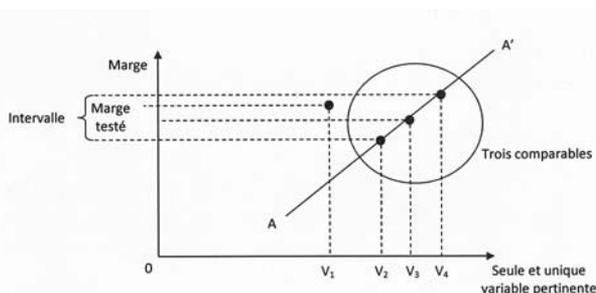


Certains diront que le manque de comparabilité justifie de rejeter les comparables  $V_2$ ,  $V_3$  et  $V_4$  et que la figure 1 n'est pas pertinente. En théorie, ils pourraient avoir raison mais, en pratique, il est impensable de ne pas se prononcer faute de trouver des comparables. Il faut nécessairement se prononcer, donc il faut nécessairement un nombre minimum de comparables, même si la comparabilité en souffre. Par ailleurs, le vrai problème ne vient pas tant du manque de comparabilité que du manque de variété des comparables. Si certains comparables avaient plus d'actifs que la partie visée et d'autres moins, la marge testée se retrouverait dans l'intervalle. Elle ne s'y retrouve pas parce que tous les comparables ont plus d'actifs. Par variété, il faut donc entendre qu'il faut que les comparables « entourent » la partie visée sur l'axe de la variable explicative considérée.

Certains résisteront à ce qu'ils voient dans ce graphique. Ils se diront que si les comparables avaient été choisis de manière rigoureuse, alors la méthode de la marge dans l'intervalle aurait bien fonctionné. La réponse à

cette objection est que, dans la situation exposée ci-dessus, les filtres appropriés ont été appliqués relativement à la variable explicative pertinente, mais qu'aucune opération comparable avec une valeur inférieure à  $V_1$  n'a été trouvée. Pour obtenir un intervalle qui soit juste, il aurait fallu trouver des opérations comparables suffisamment variées pour que certaines se trouvent à gauche de  $V_1$  et pour que d'autres se trouvent à droite de  $V_1$ . Le fait que tous les points comparables se trouvent tous du même côté joue un grand rôle dans cette méprise ( $V_2$ ,  $V_3$  et  $V_4$  se trouvent tous à droite de  $V_1$ ) et ce fait ne signifie pas que la sélection a été mal faite. Il signifie simplement que les trois comparables  $V_2$ ,  $V_3$  et  $V_4$  étaient les meilleurs qui étaient disponibles et qu'en conséquence, ce sont eux qui ont constitué l'intervalle. Concrètement, il y aura toujours un ordre de grandeur qui sera tel que cette sélection sera acceptable relativement à un filtre quelconque, peu importe le filtre choisi<sup>9</sup>. Certains continueront de résister à ce qu'ils voient et ils diront que c'est un cas extrême, que l'on ne voit jamais. Nous expliquerons ci-dessous pourquoi ce n'est pas un cas extrême lorsque l'on tient compte de plusieurs variables. Nous le ferons après avoir évoqué l'injustice à l'encontre d'un gouvernement.

**Figure 2 : Injustice à l'encontre d'un gouvernement – le vendeur entre dans l'intervalle**



La figure 1 montre une injustice à l'encontre du contribuable. Par opposition, la figure 2 montre une injustice à l'encontre du gouvernement (en supposant que le vendeur est à l'étranger). Dans la figure 2, le prix testé ne se retrouve pas sur la ligne  $AA'$ . Il est beaucoup trop élevé (lorsque la valeur de l'actif est égale à  $V_1$ , la marge devrait être beaucoup plus basse et

<sup>9</sup> Si le filtre va d'une valeur  $x$  à  $y$ , il y aura toujours un écart  $z$  entre  $v_1$  et  $v_4$  tel que  $z$  soit inférieur à la différence entre  $x$  et  $y$ , peu importe cette différence. Ce n'est qu'une question d'ordre de grandeur.

sur la droite AA'). Pourtant, le prix testé se trouve quand même dans l'intervalle de pleine concurrence. Le contribuable ne risque aucun redressement, même s'il devrait en subir un.

Revenons à l'idée que cette situation puisse être un cas extrême ou exceptionnel. Deux réponses peuvent être formulées à l'encontre de cette critique. Premièrement, plus le nombre de comparables est petit, moins cette situation est extrême. S'il n'y a qu'un seul comparable, il est presque forcément d'un côté ou de l'autre. À mesure que le nombre de comparables augmente, la probabilité que les comparables puissent entourer la partie visée augmente. Or une personne qui est d'accord avec cette affirmation est forcément d'accord avec ce qui est énoncé ici, puisque c'est la même chose de dire que le risque d'erreur diminue en augmentant le nombre de comparables que de dire que ce risque augmente en réduisant le nombre de comparables. Deuxièmement, la probabilité que le nuage de point laisse la partie visée à découvert est d'autant plus grande que le nombre de variables explicatives qui entre dans le raisonnement est grand. En d'autres termes, lorsque le nombre de variables explicatives est suffisamment grand et que le nombre de comparables est suffisamment petit, le problème exposé ci-dessus ne peut plus être un cas extrême ou exceptionnel. Plus le nombre de dimensions augmente (plus le nombre de variables pertinentes augmente), plus il est difficile de ne pas laisser un point à découvert relativement à l'une ou l'autre des variables avec un nombre déterminé de comparables. En d'autres termes, plus une personne croit que le graphique à deux dimensions est irréaliste et qu'il existe de nombreuses choses dont il faudrait tenir compte et plus le risque d'erreur qui est mis en lumière ici est grand.

De toute évidence, il est peu probable qu'il n'existe, en tout et partout, qu'une seule et unique variable pertinente pour déterminer une marge<sup>10</sup>. Il en existe plutôt plusieurs et le nuage de points qui a été tracé ci-dessus sur un graphique à deux dimensions doit être imaginé dans un espace à plusieurs dimensions. Dans un univers plus complexe, il ne suffit pas que V1 soit

---

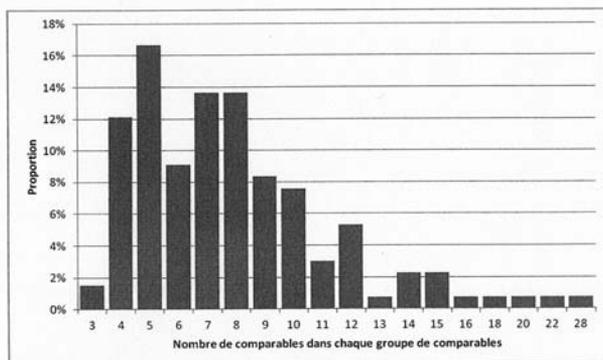
<sup>10</sup> Quelques variables ont été trouvées par G. CRESPO et R.A. CLARK (précité, note 7). Cependant, il ne fait aucun doute que l'ensemble des variables pertinentes est beaucoup plus large. Par exemple, selon Hansen et Wernerfelt, il existe deux catégories de variables pertinentes : les variables économiques et les variables organisationnelles. Dans un modèle très simple, ces derniers utilisent déjà 5 variables. Or, si ces variables étaient pertinentes, mathématiquement, il serait possible de se demander quelle serait la probabilité qu'un nuage de 5 points puisse entourer la valeur testée dans toutes les dimensions. (Gary S. HANSEN et Birger WERNERFELT, « Determinants of Firm Performance: The Relative Importance of Economic and Organizational Factors », (1989), vol. 10, n° 5 *Strategic Management Journal* 399.)

entouré relativement à une variable ou à une autre, il faut que le point correspondant à l'opération testée soit entouré relativement à **chacune** des variables pertinentes et à **toutes** en même temps. À cette fin, plusieurs comparables sont sans aucun doute nécessaires.

Nous en venons donc à nous demander : le nombre de comparables qui constituent un intervalle typique est-il grand? Or, la réponse à cette question est généralement négative, comme nous le démontrerons ci-dessous.

De manière typique, à Montréal et, probablement au Canada, un intervalle de pleine concurrence n'est fait que de quelques comparables. Pour faire cette observation, nous avons demandé et obtenu des données auprès de quatre bureaux de comptables<sup>11</sup>. À aucun moment, ces bureaux ne nous ont communiqué les données de leurs clients de quelle que manière que ce soit. Ils nous ont simplement donné les chiffres qui constituaient 132 intervalles de pleine concurrence, sans plus. Ces chiffres étaient tous calculés à partir de données publiques qui se trouvaient dans des banques de données vendues commercialement et il était impossible de repérer les clients à partir de ces chiffres. Voici, dans le graphique 3, la proportion de chaque nombre de comparables dans les groupes de comparables.

**Figure 3 : Nombre de comparables dans chacun des 132 groupes de comparables**



<sup>11</sup> Nous remercions ces quatre bureaux de comptables sans qui cette étude n'aurait pas pu être aussi complète.

La signification de la figure 3 peut être mieux comprise à partir des commentaires suivants. Au total, les bureaux de comptables nous ont fourni 132 groupes de comparables. Deux de ces 132 groupes de comparables ne comptaient que trois comparables, il s'agit d'une proportion de 1,5 % (c'est la première barre à gauche dans la figure, celle qui se trouve au-dessus du chiffre 3). En prenant la barre suivante (celle qui se trouve au-dessus du chiffre 4 sur le graphique), la proportion est de 12,1 % parce que 16 groupes contenaient exactement 4 comparables dans les 132 groupes de comparables. Le même raisonnement peut être fait pour comprendre les autres barres dans le graphique. En additionnant chacune des barres, on obtient la fréquence cumulée. Par exemple, en additionnant 1,5 %, 12,1 % et 16,7 %, correspondant respectivement aux groupes contenant 3, 4 et 5 comparables, on obtient une fréquence cumulée de 30,3 %. Il s'agit de la probabilité qu'un groupe de comparables contienne 5 comparables ou moins.

Ces chiffres sont pris pour représentatifs de la pratique du prix de transfert en général, incluant celle qui est propre aux autorités fiscales. Ces dernières peuvent enlever quelques observations et en ajouter quelques autres, mais dans l'ensemble, tous les praticiens, peu importe qu'ils soient d'un côté ou de l'autre de la clôture, font face à la même rareté de bons comparables.

Évidemment, comme la fréquence la plus élevée se trouve au niveau de 5 comparables, il s'agit du sommet de la distribution. Il s'agit donc d'une information clé, puisque l'on peut dire, à partir de là, que parmi tous les intervalles que nous avons reçus, le nombre de comparables qui revient le plus souvent est égal à 5. Il est également bon de retenir que plus de la moitié des intervalles contenaient au plus 7 comparables et que les trois quarts des intervalles contenaient au plus 9 comparables. Or, un nombre de 5, 7 ou 9 comparables laisse énormément à désirer lorsque l'on sait qu'il existe probablement plusieurs variables explicatives pertinentes (lorsque la figure 1 doit être imaginée dans un espace à plusieurs dimensions).

Compte tenu du petit nombre de comparables, le risque d'erreur (ou d'injustice) ne peut pas être ignoré. D'un point de vue mathématique, il est très étonnant de voir que des décisions portant sur des dizaines de millions de dollars (ou des centaines de millions) sont prises en utilisant l'approche de la marge dans l'intervalle.

Une clarification au sujet des méthodes statistiques est ici nécessaire pour éviter toute confusion. Dans la *Circulaire d'information* 87-2R, « [l]e Ministère estime que le recours à des mesures statistiques, tel qu'un intervalle interquartile, ne permet pas nécessairement d'améliorer la fiabilité

des données comparables prises en compte pour établir un intervalle »<sup>12</sup>. Cette phrase est une opposition à peine voilée aux intervalles interquartiles tels qu'ils sont utilisés aux États-Unis. Cette phrase ne peut pas s'opposer aux raisonnements qui sont tenus ci-dessus, parce qu'il n'a été question des intervalles interquartiles nulle part auparavant. Par ailleurs, ce n'est pas parce qu'on affirme qu'on ne doit pas se servir de méthodes statistiques que les lois mathématiques disparaissent pour autant.

### 3. HASARD ET JUSTICE

La section précédente a démontré que, sans aucun effet du hasard, le risque d'erreur rattaché à l'approche de la marge dans l'intervalle est d'autant plus grand que le nombre de comparables est petit. La présente section passe maintenant à l'effet du hasard.

Personne n'a jamais mis en lumière que, même lorsque les comparables sont parfaits, un contribuable rigoureusement honnête (qui ne manipule pas ses prix de transfert) peut faire l'objet d'un redressement exactement comme s'il avait triché, et ce, uniquement à cause du hasard. L'objet de la présente section est de mettre ce fait en lumière en le démontrant.

Chacun sait que deux opérations en apparence similaires peuvent fournir des prix, des modalités ou des marges qui sont très différentes. C'est le point de départ du raisonnement. En simplifiant beaucoup, il est possible d'affirmer sans hésiter qu'à un moment donné un prix est fait de deux composantes. La première composante contient l'effet de variables observables. Cet effet peut être représenté par une fonction  $F$  de ces variables<sup>13</sup>. La seconde composante contient tout ce qui fait qu'un prix ne peut jamais être parfaitement prévu ou expliqué. En général, cette seconde composante est vue comme un « terme aléatoire » (une expression consacrée dans le domaine de l'économétrie et de la statistique), terme qui contient

---

<sup>12</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Circulaire d'information 87-2R*, « Prix de transfert international », 27 septembre 1999, par. 34 : « Le Ministère estime que le recours à des mesures statistiques, tel qu'un intervalle interquartile, ne permet pas nécessairement d'améliorer la fiabilité des données comparables prises en compte pour établir un intervalle. »

<sup>13</sup> La formule  $y = m x + b$  est connue de bien des gens. Dans cette formule, la relation linéaire indiquée par l'égalité signifie que  $y$  est une fonction de  $x$ . Cette relation est linéaire et sa forme est spécifiée. Il aurait également été possible d'écrire que  $y = f(x)$ , ce qui aurait signifié que si on donne un chiffre à  $x$ , alors  $y$  peut être calculé. Cette dernière façon d'écrire le lien qui existe entre  $x$  et  $y$  est beaucoup plus générale que la forme linéaire et elle est souvent utilisée en mathématiques.

l'effet des autres variables (qui ne sont pas mesurées ou disponibles), des erreurs de mesure et du hasard. Voici une façon de résumer ce qui vient d'être dit :

$$\text{Prix}_t = F(\text{variables observables}) + \text{Terme aléatoire}$$

L'indice  $t$  qui est rattaché au « Prix », dans l'équation, est là pour montrer que le prix est déterminé à un instant  $t$ . Il n'y a pas d'indices à « variables observables » ni à « Terme aléatoire » parce que l'effet d'une variable peut se faire sentir avec un délai. L'équation 1 n'est pas totalement spécifiée. Elle n'est là que pour donner de la structure dans la pensée.

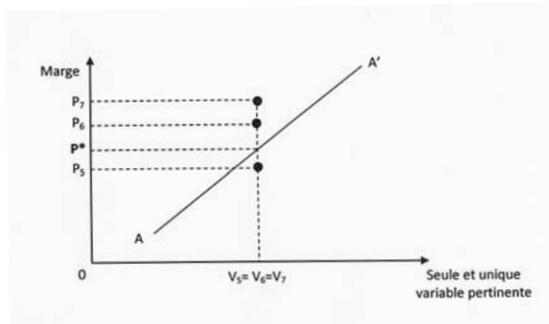
Cette façon de représenter la réalité est simple et elle fait ressortir que notre capacité de bien prévoir ou de bien expliquer un prix quelconque est limitée<sup>14</sup>. Nous ne pouvons pas expliquer plus que ce que nous pouvons observer, et nous ne pouvons pas observer tout ce qui est pertinent. Dans les états financiers qui sont rendus publics, certaines variables sont mesurées et disponibles (par exemple les revenus totaux, les dépenses totales, les actifs totaux et les passifs totaux). Cependant, il existe des variables qui sont mesurées sans être rendues publiques, il en existe qui ne sont pas mesurées mais qui pourraient l'être et il en existe qu'il serait très difficile de mesurer. Dans cette dernière catégorie, il serait possible d'inclure la confiance qu'un vendeur ou qu'un dirigeant d'une société peut spontanément inspirer à un interlocuteur. Cette confiance a certainement un effet sur le prix auquel il est possible de vendre un bien ou un service.

Pour montrer l'importance du terme aléatoire, reprenons la situation la plus simple qui puisse être imaginée : il n'existe qu'une seule et unique variable pertinente et observable. Établissons, en outre, des conditions idéales relativement à trois comparables : ils sont **parfaitement** comparables relativement à la seule et unique variable pertinente et observable (continuos de penser à la valeur d'un actif), ce qui signifie sur la figure 4 que  $V_5 = V_6 = V_7$ . Dans ces circonstances, si le terme aléatoire était nul ou négligeable, la marge serait identique pour les trois comparables parfaits. Elle serait égale à  $P^*$  et elle serait déterminée par la droite  $AA'$ . L'importance du terme aléatoire est alors la suivante : aucune des marges ne

<sup>14</sup> La représentation choisie est simple et elle n'exige pas d'avoir à se prononcer sur le caractère déterministe des phénomènes. Il aurait également été possible de donner une forme plus générale à cette fonction en écrivant  $\text{Prix} = F(x, y, z)$  où  $x$  est un vecteur de variables observables,  $y$  est un vecteur de variables non observables et  $z$  est un vecteur fournissant l'effet de toute autre chose qui n'aurait pas été considérée, incluant le hasard.

sera jamais égale à  $P^*$  dans la réalité! L'effet des variables non observables, des erreurs de mesure et du hasard feront toujours que même des comparables parfaits (selon ce qu'on peut en juger par l'observation) ne donneront jamais la marge  $P^*$ . Aucune des marges ne sera la même. À chaque comparable correspondra une marge différente  $P_5 \neq P_6 \neq P_7$ . Cela est représenté tel quel sur la figure 4.

**Figure 4 : Effet du hasard**



La figure 4 ne devrait surprendre personne. Après tout, même des jumeaux ont leurs petites différences. Une fois que l'importance du terme aléatoire est admise, le nombre de comparables qui est contenu dans l'intervalle de pleine concurrence prend alors une importance capitale.

Il a déjà été démontré que les intervalles de pleine concurrence sont souvent construits en utilisant peu de comparables. Il serait possible d'y voir un signe de qualité. Les comparables choisis seraient peu nombreux, mais ce seraient les « meilleurs ». En conséquence, ils permettraient de définir des intervalles très justes et très fiables. Cet optimisme est cependant prématuré dans un monde où les observations sont affectées par le hasard.

Dans la situation prise en exemple, aucun des comparables ne peut être soupçonné de manipuler ses prix de transfert parce que ses prix sont déterminés sur un marché libre. Les comparables servent même de référence pour cette raison. Aucun ne dégage pourtant la même marge qu'un autre. Sachant que la position relative d'un comparable est répartie au hasard, il n'y a aucune raison de croire que l'arrivée d'une partie visée rigoureusement honnête et qui se comporte donc exactement comme une entreprise indépendante arrive ailleurs que là où un comparable se retrouverait. Il n'y a donc aucune raison de croire que cette partie visée arriverait précisément au milieu des autres comparables. Elle pourrait arriver au milieu comme elle

pourrait arriver à l'une ou l'autre des deux extrémités. Or, si elle arrivait à l'une ou l'autre des extrémités, elle serait redressée.

Il est important de souligner que le raisonnement ci-dessus est valide pour un intervalle complet autant que pour un intervalle interquartile. Commençons par l'intervalle complet qui serait utilisé au Canada. Supposons qu'il soit constitué de trois marges : l'une de 1 %, l'autre de 2 % et la dernière de 3 %. Disons que ces marges correspondent respectivement à CanCo-5, CanCo-6 et CanCo-7. Il est évident qu'il y aura toujours un comparable qui constituera la borne inférieure. Ici la borne inférieure est CanCo-5. Il faut alors voir que si ce comparable, au lieu d'être pris à titre de référence, était une partie visée, sa marge (de 1 %) serait redressée parce qu'elle est inférieure aux deux autres. Elle ne devrait pourtant pas l'être, puisque, par définition, il s'agit d'un comparable en situation de « pleine concurrence ». La marge de 3 % (CanCo-7) provoquerait quant à elle un redressement dans un autre pays si ce comparable, au lieu d'être un comparable, était une partie visée. Or, un redressement dans cette circonstance serait une autre erreur et une autre injustice.

Certains penseront immédiatement qu'une partie visée ne peut pas être un comparable ni être vu de près ou de loin comme un comparable. Ils ont pourtant tort, parce qu'il n'y a aucune raison de croire que le hasard épargne les parties visées alors qu'il n'épargnerait pas les comparables. Si le hasard a fait perdre un point de pourcentage à CanCo-5, il n'existe donc aucune raison pour qu'il ne fasse pas perdre un point de pourcentage à une partie visée qui n'a pas triché quant à son prix de transfert.

Sachant que le hasard n'épargne pas les parties visées davantage qu'il n'épargne les comparables, il est facile de faire le lien entre le nombre de comparables et la probabilité d'erreur (d'injustice) qui est attribuable au hasard seul<sup>15</sup>. Associons une partie visée qui ne triche pas quant à son prix de transfert à une bille et nommons cette bille TestCo. Posons que TestCo est identique à CanCo-5 et qu'elle est frappée par le hasard comme CanCo-5. Associons un premier comparable parfait à une deuxième bille (CanCo-6) et puis un second, à une troisième (CanCo-7). Il suffit alors de lancer ces billes sur le coin d'un mur pour se rendre compte qu'il existe 67 % des chances que la partie visée honnête soit redressée injustement, parce que si trois billes tombent dans un coin il existe 67 % de chances que l'une quelconque d'entre elles se retrouve à l'extrême gauche ou à l'extrême droite des deux autres, juste par hasard. C'est simplement une loi de la nature.

---

<sup>15</sup> La distribution du terme aléatoire est supposée continue, ce qui est très peu exigeant.

Pour couvrir plusieurs situations différentes, il est possible d'utiliser cette formule<sup>16</sup> :

$$\text{Probabilité d'erreur} = 2 / (1 + \text{Nombre de comparables})$$

Pour ce qui concerne la probabilité d'erreur pour l'intervalle interquartile (qui serait utilisé aux États-Unis), le plus simple est d'utiliser une simulation en supposant une distribution normale des termes d'erreur. C'est la méthode qui a été utilisée ici pour calculer les probabilités qui sont contenues dans la deuxième colonne du tableau 1. En utilisant cette simulation, il semble tout à fait évident que la probabilité d'erreur de l'intervalle interquartile (aux États-Unis) est toujours plus élevée que la probabilité d'erreur de l'intervalle complet (au Canada). De toute manière, il est facile de comprendre que pour l'intervalle interquartile, la probabilité d'erreur ne peut jamais être inférieure à 50 %, parce qu'environ la moitié des comparables est perdue. C'est simplement une question de logique. Tous les comparables sont honnêtes. La seule chose qui les distingue est le hasard. Si on jette la moitié des comparables, on perd la moitié de l'information et il est d'autant plus improbable que la bille représentant TestCo arrive au milieu des autres billes.

---

<sup>16</sup> Le nombre de billes est égal à 1 + Nombre de comparables.

Tableau 1 : Probabilité d'injustice

Nombre de comparables	Probabilité que le fisc redresse un contribuable qui n'a pas manipulé ses prix (probabilité d'erreur ou d'injustice à l'encontre d'un contribuable)	
	Intervalle complet	Intervalle interquartile
2	67 %	67 %
3	50 %	50 %
4	40 %	56 %
5	33 %	67 %
6	29 %	58 %
7	25 %	51 %
8	22 %	55 %
9	20 %	60 %
10	18 %	53 %
11	17 %	50 %
12	15 %	54 %
13	14 %	57 %
14	13 %	53 %
15	13 %	50 %
16	12 %	52 %
17	11 %	55 %
18	11 %	53 %
19	10 %	50 %
20	10 %	53 %
30	6 %	51 %
40	5 %	51 %
50	4 %	50 %
100	2 %	51 %

Le tableau 1 est remarquable par la très grande présence de l'injustice. Dans un intervalle typique (qui est fait de 5 comparables) la probabilité de redresser un contribuable honnête est d'une chance sur trois lorsque l'intervalle complet est utilisé (au Canada) et de deux chances sur trois lorsque l'intervalle interquartile l'est (aux États-Unis). Pour donner une vue d'ensemble de la situation en général, en prenant comme référence les données que nous avons reçues des bureaux de comptables, il est possible de calculer, que dans une situation idéale (en supposant des comparables parfaits), la probabilité que le fisc redresse un contribuable qui n'a pas

manipulé ses prix serait de 26 %, pour l'intervalle complet, et de 56 % pour l'intervalle interquartile<sup>17</sup>. Voilà des chiffres extrêmement préoccupants.

Dès maintenant, il est possible de répondre à certaines critiques prévisibles. Certains diront que les autorités fiscales sélectionnent les comparables avec soin et qu'elles font des ajustements! La réponse est que ce soin et ces ajustements ne peuvent que protéger la comparabilité. Or, la comparabilité a déjà été supposée parfaite au début de cette section. Ici, cette critique est donc sans pertinence.

D'autres diront qu'il n'y a pas de hasard parce que les autorités fiscales utilisent plusieurs méthodes. Il est vrai qu'en pratique, une méthode fondée sur la marge brute (une méthode du prix de revente, par exemple) est parfois corroborée par une méthode fondée sur la marge nette (une méthode transactionnelle de la marge nette, par exemple). Cette pratique ne sauve cependant pas du risque attribuable au hasard. Tant et aussi longtemps que plusieurs méthodes ne sont utilisées que sur une seule entité nationale, le risque d'erreur persiste, surtout si on suppose que le hasard frappe cette entité à la fois dans sa marge brute et dans sa marge nette. Le problème est que même en supposant que deux méthodes unilatérales soient utilisées, il restera quand même toujours impossible de savoir si les deux marges (brutes et nettes) sont faibles parce que le revenu a été détourné dans un autre pays ou si elles sont faibles parce que des circonstances économiques difficiles ont réduit les marges dans tous les pays, ou si elles sont faibles parce qu'elles ont été réduites au Canada pour des raisons indépendantes de la volonté de l'entité (par exemple, l'entité a raté son objectif de ventes).

Peut-être que certains pourraient se demander si les méthodes unilatérales sont si importantes que cela au Canada, mais ils se raviseront rapidement en y réfléchissant une seconde. En pratique, environ les deux tiers des documentations de prix de transfert sont basées sur des méthodes unilatérales (comme le démontre les statistiques publiées par le Canada lui-même)<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> La détermination de ces chiffres est faite en calculant une moyenne pondérée ( $\sum_{i=3}^{28} w_i \cdot x_i$ ) en utilisant les poids fournis par la figure 3 (qui seraient les  $w_i$ ) et les chiffres du tableau 1 (qui seraient les  $x_i$ ),  $i$  allant de 3 à 28 et représentant le nombre de comparables dans un groupe de comparables.

<sup>18</sup> La méthode du prix comparable sur le marché libre ne représente que 13 % des arrangements préalables en matière de prix de transfert et la méthode du partage des bénéfices ne représente que 21 % de ces arrangements. Le Canada lui-même est donc partie prenante à des arrangements qui utilisent des méthodes unilatérales dans 66 % (à suivre...)

La seule chose qui pourrait faire que l'utilisation de plusieurs méthodes puisse venir limiter le risque d'erreur serait que toutes les entités nationales soient analysées, ce qui est rarement fait d'une manière très complète, parce que c'est trop coûteux. Nous y reviendrons dans la section 4., qui aborde des stratégies pour réduire les risques d'erreur.

Finalement, quelques sceptiques pourront encore penser que les erreurs dont nous parlons ici sont impossibles parce que les autorités fiscales utilisent leur jugement. Chaque praticien pourra se former sa propre idée, mais il est rare qu'une autorité fiscale ne redresse pas un contribuable qui se trouve à l'extérieur de son intervalle préféré (l'intervalle complet au Canada ou l'intervalle interquartile aux États-Unis). L'approche de la marge dans l'intervalle est très tranchante. Elle ne laisse que très peu de place au jugement.

Il y a les critiques théoriques (auxquelles nous venons de répondre) et il y a les critiques quant à l'estimé des probabilités d'erreur auxquelles nous passons maintenant. Il serait assez logique de douter que la probabilité d'erreur puisse atteindre 26 % et il faut reconnaître qu'il n'y a peut-être pas 26 % des opérations qui sont redressées au Canada. Notre théorie n'en est pas moins indemne et la raison pour laquelle il serait possible que moins de 26 % des opérations soient redressées au Canada vient assez naturellement de la figure 2. Peu importe qu'un contribuable manipule ses prix de transfert pour réduire son impôt mondial ou qu'il ne le fasse pas, il tente toujours d'entrer dans l'intervalle de pleine concurrence. Généralement, il peut réussir, même s'il faut à cette fin qu'il laisse plus d'argent que nécessaire au Canada ou ailleurs. Les études de prix de transfert concluent qu'il faut laisser entre  $z_1$  % et  $z_2$  % des ventes au Canada; le contribuable s'y conforme tout simplement. L'impôt sur le revenu devient alors une sorte de taxe sur le chiffre d'affaires (le taux de cette taxe est égal au taux de l'impôt sur le revenu multiplié par un chiffre entre  $z_1$  % et  $z_2$  %).

Qu'on le veuille ou non, la détermination des prix de transfert dans les multinationales n'est pas faite comme entre des entreprises sans liens de dépendance et elle ne le sera jamais. Si elle peut être faite pour minimiser l'impôt mondial, elle peut également être faite de manière délibérée et intentionnelle pour répondre aux exigences des gouvernements en s'assurant que les marges se retrouvent dans les intervalles qu'il est possible de

---

(...suite)

des cas. AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Arrangement préalable en matière de prix de transfert : Rapport de programme 2010-2011*, p. 23.

constituer à partir des informations disponibles. Cela n'enlève rien au fait que si la détermination était faite exactement comme entre des entreprises sans liens de dépendance, il serait possible que 26 % des multinationales se retrouvent à l'extérieur des intervalles au Canada, et ce, non pas parce qu'elles tricheraient, mais plutôt uniquement à cause du hasard, et ce, en supposant que les comparables soient **parfaitement** comparables.

#### 4. STRATÉGIES POUR LA JUSTICE

L'utilisation des comparaisons chiffrées peut conduire à redresser un contribuable injustement tout comme elle peut conduire à ne pas redresser un contribuable qui devrait l'être. Ce fait dépend de manière critique du petit nombre d'observations qui est utilisé pour constituer les intervalles et de l'utilisation de l'intervalle interquartile plutôt que de l'intervalle complet. Deux questions viennent alors à l'esprit. Premièrement, existe-t-il un moyen d'améliorer la justice atteinte dans la pratique de la fiscalité du prix de transfert et, deuxièmement, quelle est l'ampleur du problème qui est posé par l'utilisation des intervalles interquartiles (à l'extérieur du Canada), puisque leur utilisation, dans des conditions idéales, conduit à une probabilité d'injustice considérablement supérieure à celle de l'utilisation de l'intervalle complet (qui est utilisé au Canada). Comme il est plus facile de répondre à la seconde question, elle est posée en premier.

##### 4.1. INTERVALLES INTERQUARTILES HORS CANADA

Dès le départ, il est bon de mentionner que le Canada tourne généralement le dos à l'intervalle interquartile, une politique louable pour éviter les erreurs et injustices. Nous ne pouvons qu'appuyer cette politique pour réduire la probabilité d'erreur. Cependant, sachant que l'ampleur du problème qui est posé par l'utilisation des intervalles interquartiles est d'autant plus grande que cette utilisation est répandue à travers le monde, la question de la popularité de cette utilisation est importante. Or, la réponse à cette question est préoccupante.

L'utilisation de l'intervalle interquartile réduit la probabilité de laisser un contribuable fautif s'échapper. Cette utilisation est donc généralement rassurante pour les administrations fiscales et, pour cette raison, elle n'est jamais exclue, comme en témoigne cet extrait qui provient des Principes de l'OCDE :

« 3.57 Il se peut également qu'après qu'on se soit efforcé d'exclure les points qui ont un moindre degré de comparabilité, on obtienne un intervalle composé de points pour lesquels on considère, compte tenu de la méthodologie employée pour sélectionner les comparables et des limites quant aux informations

disponibles sur lesdits comparables, qu'il subsiste des insuffisances en termes de comparabilité qui ne peuvent pas être identifiées et/ou quantifiées et qui ne sont donc pas corrigées. En pareils cas, si l'intervalle inclut un nombre important d'observations, des outils statistiques qui prennent en compte la tendance centrale afin de restreindre l'intervalle (tels que l'intervalle interquartile ou d'autres centiles) pourraient permettre de renforcer la fiabilité de l'analyse. »

Sans être exclue, l'utilisation des intervalles interquartiles pourrait quand même être rare. L'était-elle aux environs de l'année 2012? À notre connaissance, aucune étude n'a posé cette question. Une estimation a donc été faite par les auteurs en utilisant des répertoires décrivant les pratiques dans le domaine du prix de transfert dans 30 pays pertinents. À cette fin, nous avons lu les descriptions, pays par pays, contenues dans la banque de données de l'IBFD<sup>19</sup> et dans le *2012 Global Transfer Pricing Tax Authority Survey* d'Ernst & Young<sup>20</sup>. Or, il apparaît assez clairement, à partir de ces descriptions, que l'utilisation de l'intervalle interquartile est loin d'être rare. Au meilleur de ce que nous pouvons observer, environ 90 % de ces 30 pays, soit 26<sup>21</sup>, l'utilisent en pratique. Le peu d'enthousiasme du Canada pour l'intervalle interquartile, quoique tout à fait fondé, est donc l'exception plutôt que la règle<sup>22</sup>.

---

<sup>19</sup> L'IBFD est un éditeur spécialisé (en ligne : <http://www.ibfd.org/About-IBFD>).

<sup>20</sup> Ernst & Young, *2012 Global Transfer Pricing Tax Authority Survey, Perspectives, Interpretations and Regulatory Change* (en ligne : <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/2012-global-transfer-pricing-tax-authority-survey-Perspectives-interpretations>).

<sup>21</sup> Les pays n'accordent pas tous la même importance à l'intervalle interquartile. En outre, à l'évidence, lorsque le prix testé satisfait à l'intervalle interquartile, il satisfait également à l'intervalle complet. Il est donc difficile d'imaginer un pays qui interdirait l'utilisation de l'intervalle interquartile. Les pays où l'intervalle interquartile a plus d'importance, en pratique, sont : Allemagne, Argentine, Autriche, Belgique, Colombie, Corée, Espagne, Finlande, France, Hongrie, Indonésie, Israël, Italie, Japon, Malaisie, Mexique, Nouvelle-Zélande, Philippines, Pologne, Roumanie, Singapour, Suisse, Taiwan, Turquie, Uruguay, États-Unis et Viêt Nam. Les pays où l'intervalle interquartile a moins d'importance, en pratique, sont : Canada, Pays-Bas, Portugal et Royaume-Uni.

<sup>22</sup> L'une des personnes à qui nous avons demandé des commentaires relativement au présent texte (un praticien ayant une longue expérience en prix de transfert) nous a dit qu'il a déjà vu des vérificateurs de l'ARC qui ont effectué des redressements en se basant sur des intervalles interquartiles. Nous ne pouvons qu'être surpris par cette information et nous ne pouvons que rapporter ce témoignage en notant que de tels redressements ne semblent pas être conformes avec la politique officielle.

Il est important, ici, de revenir sur notre affirmation de base qui consiste à dire que « l'utilisation de l'intervalle interquartile est loin d'être rare. » Dans de nombreux pays, l'utilisation de l'intervalle interquartile n'est pas obligatoire dans la législation et ce n'est pas une politique administrative non plus. C'est simplement une pratique qui semble être dominante sans forcément être exclusive. Une analyse beaucoup plus attentive permettrait peut-être de déterminer qu'il existe un certain flou quant à l'utilisation de l'intervalle interquartile, à un endroit ou à un autre, ce qui explique que nous ayons affirmé que « l'utilisation de l'intervalle interquartile est loin d'être rare » plutôt que d'affirmer directement que « 90 % de 30 pays pertinents ont pris comme politique d'utiliser l'intervalle interquartile ».

Quel que soit le flou, de toute façon, il ne fait aucun doute que l'utilisation des intervalles interquartiles est très répandue à l'extérieur du Canada et il ne fait aucun doute, non plus, que cette utilisation amplifie considérablement le risque d'injustice à l'encontre des contribuables.

Hors du Canada, la première règle de conduite à suivre pour réduire les injustices potentielles serait donc d'éviter d'utiliser les intervalles interquartiles. Cette règle de conduite ne contredit pas la position canadienne en la matière. Au contraire, elle l'appuie, puisque le Canada n'a jamais aimé l'intervalle interquartile. D'une part, Simkover (de l'ARC) croyait avec raison que l'intervalle interquartile n'est pas une solution aux manques de comparabilité<sup>23</sup>. D'autre part, officiellement, l'ARC n'a aucun penchant pour l'utilisation de cet intervalle<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> R. I. SIMKOVER, précité, note 6, 17:6 :

« When comparables have defects, the [interquartile range] is commonly used under [U.S.] transfer-pricing regulations to test whether the taxpayer's transfer price is arm's-length. [...] the best comparables are the ones whose key economic characteristics are closest to the targeted transaction. There is no reason to believe that all of their [transfer-pricing methodology] results fall within the [interquartile range]. [...] Thus, the [CRA] does not believe that the [interquartile range] improves comparability. »

<sup>24</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, précité, note 12, par. 34 : « Le Ministère estime que le recours à des mesures statistiques, tel qu'un intervalle interquartile, ne permet pas nécessairement d'améliorer la fiabilité des données comparables prises en compte pour établir un intervalle. »

## 4.2. AUTRES STRATÉGIES POUR LA JUSTICE

Dans la section 2., nous avons mis en lumière que plus le nombre de comparables est petit alors que le nombre de variables explicatives est grand, plus la probabilité d'erreur due à un manque de variété est grande (notamment en utilisant une méthode unilatérale). En outre, et par ailleurs, dans la section 3., nous avons mis en lumière que le hasard seul fait que plus le nombre de comparables est petit, plus la probabilité d'erreur est grande lorsque le contribuable ne triche pas et qu'il est honnête. La question se pose donc de savoir comment il serait possible de réduire le risque d'erreur afin de ne pas trop s'éloigner de la justice.

Au Canada, il ne fait aucun doute qu'il est possible que notre système soit plus juste qu'ailleurs, parce que la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne réserve pas une place déterminée à l'utilisation de méthodes chiffrées. Elle se borne à prescrire que lorsque certaines conditions sont remplies, certains montants font l'objet d'un redressement. La loi donne l'objectif final, elle ne donne pas la méthode. En conséquence, le gouvernement et les tribunaux ont beaucoup de latitude pour appliquer les méthodes d'une manière aussi juste que possible, en tenant compte de leurs faiblesses.

Pour éviter l'injustice, tout d'abord, il devrait falloir s'assurer qu'il existe une bonne variété de comparables. Il faudrait déterminer toutes les variables qui expliquent la marge de la partie visée et il faudrait que la partie visée se retrouve à l'intérieur de l'intervalle qui est formé par les comparables relativement à chacune de ces variables avant de pouvoir exiger que la marge de cette partie visée se retrouve à l'intérieur de l'intervalle de pleine concurrence.

Ensuite, avant de conclure à une manipulation de prix, il devrait falloir davantage que l'application aveugle d'une ou deux méthodes chiffrées. Si une manipulation de prix a bel et bien eu lieu, il devrait être possible de le voir de plusieurs façons différentes, dans plusieurs pays différents. L'utilisation des méthodes chiffrées dans un seul pays est relativement imprécise. Il va de soi qu'une analyse pays par pays dans tous les pays pertinents pourrait donner une meilleure vue d'ensemble, une vue plus juste, quoique cette vue d'ensemble ne dira jamais quelle partie du profit monopolistique doit se trouver à un endroit ou à un autre. Ce problème est l'un des plus difficiles qui restera et il est peu probable qu'il soit résolu à court terme.

Cette idée, qu'il faut avoir une bonne vue d'ensemble, est cohérente avec la position canadienne puisque Simkover a déjà affirmé que l'ARC

défend les principes suivants : 1) avoir confiance aux meilleurs comparables; 2) utiliser des preuves secondaires; 3) utiliser d'autres méthodes, comme celle du partage des bénéfiques<sup>25</sup>. En insistant sur la méthode de partage des bénéfiques, Simkover insistait en fait sur ce que nous appelons la « vue d'ensemble ». Il est d'ailleurs très intéressant de remarquer la méfiance de Simkover à l'égard des intervalles, puisqu'il avait originalement présenté ces principes pour justifier un redressement, même lorsque le prix ou la marge testée se trouvait à l'intérieur de l'intervalle de pleine concurrence, une situation qu'il n'a pas expliquée comme nous l'avons fait mais qui, dans notre texte, pourrait être associée à la figure 2 ci-dessus (la marge testée est dans l'intervalle, mais elle ne devrait pas y être).

Au Canada, l'objet des règles de prix de transfert est inscrit dans la loi, ce qui facilite les choses. Dans les autres pays, il est peut-être plus difficile de se préoccuper de l'objet et de l'esprit des règles de prix de transfert, ce qui ne signifie pas qu'il faut les ignorer. L'application aveugle des méthodes unilatérales est un problème partout et il faudrait tenter d'avoir une meilleure vue d'ensemble partout. Tous les pays devraient tenter d'éviter les injustices à l'encontre du contribuable et à l'encontre des gouvernements aussi.

Certains resteront sur leur faim et se demanderont pourquoi l'application d'une ou de plusieurs méthodes unilatérales ne permettrait pas de résoudre les problèmes soulevés ici alors qu'une vue d'ensemble des marges dans tous les pays le permettrait. D'une part, il y a le problème de la comparabilité qui est abordé dans la section 2. D'autre part, il y a le problème du hasard qui est abordé dans la section 3. Mais il y a également le problème des économies d'échelle et des imperfections de marché. La combinaison de tous ces problèmes fait qu'il n'y a aucune solution tout à fait satisfaisante et que la détermination juste d'un prix de transfert reste et restera toujours un souhait inassouvi. Un prix est l'œuvre d'un marché, pas celle d'une règle fiscale. Cependant, comme toutes les marges sont interdépendantes d'un

---

<sup>25</sup> R. I. SIMKOVER, précité, note 6, 17:4 :

« [...] the [CRA] generally looks at a subset of the range and advocates the following principles: 1) The [CRA] places more confidence in those results drawn from independent transactions that have a relatively high degree of comparability with the targeted transaction's key economic characteristics. These come closest to meeting the arm's-length principle. 2) Secondary evidence can assist in judging the impact of comparability defects that could not be removed via screens or adjustments. [...] 3) Consider employing another [transfer-pricing methodology] such as the residual profit split method if the comparables for implementing one-sided [transfer-pricing methodology] are generally poor. »

pays à un autre, un redressement qui est décidé sur la base d'une analyse de tous les maillons d'une chaîne est probablement plus sûr qu'un redressement qui ne porte que sur une méthode chiffrée qui se limite à ne voir qu'un seul de ses maillons.

## CONCLUSION

Du point de vue de la justice, certaines méthodes chiffrées parmi celles qui sont les plus utilisées (notamment les méthodes unilatérales, tel qu'il est mentionné dans la section 3.) sont beaucoup moins satisfaisantes que plusieurs ne le croient. La probabilité que ces méthodes soient injustes vis-à-vis du contribuable est importante. Elles peuvent également être injustes vis-à-vis des gouvernements. La question de justice ou d'injustice est ici très étroitement reliée à la capacité des méthodes d'éviter les erreurs. Des erreurs dont personne n'a jamais parlé auparavant.

Ce texte contient au moins trois innovations. Premièrement, le risque d'erreur associé à certaines méthodes chiffrées importantes est d'autant plus grand que le nombre de comparables est petit, uniquement parce que la variété des comparables est insuffisante compte tenu du nombre de variables explicatives pertinentes pour déterminer le prix ou la marge. Deuxièmement, le risque d'erreur associé aux méthodes chiffrées est d'autant plus grand que le nombre de comparables est petit, uniquement à cause de l'effet du hasard et à l'extérieur de toute préoccupation en matière de comparabilité. Troisièmement, le nombre de comparables dans un groupe de comparables est rarement élevé.

Deux règles de conduite sont envisagées pour que l'application des méthodes de prix de transfert conduise à des conclusions plus justes. D'une part, il faudrait éviter d'utiliser les intervalles interquartiles. D'autre part, avant de décider de redresser ou de ne pas redresser le revenu d'un contribuable, il faut davantage que l'utilisation d'une méthode chiffrée unilatérale. Un examen attentif de la variété des comparables et de tous les maillons de la chaîne formant une société multinationale est nécessaire.

**LA JUSTICE DES IMPÔTS SUR LE REVENU EN FRANCE**



**Sébastien Jeannard**

Maître de conférences en droit public  
à la Faculté de droit de Poitiers  
Institut de droit public de Poitiers

**TABLE DES MATIÈRES**

**1. DES IMPÔTS SUR LE REVENU REPOSANT SUR DIFFÉRENTES  
CONCEPTIONS DE LA JUSTICE FISCALE ..... 279**

1.1. L’IMPÔT SUR LE REVENU, UN IMPÔT JUSTE SOCIALEMENT ..... 279

1.2. LA CONTRIBUTION SOCIALE GÉNÉRALISÉE ET LA  
CONTRIBUTION AU REMBOURSEMENT DE LA DETTE  
SOCIALE, DES IMPÔTS JUSTES FISCALEMENT ..... 280

**2. L’ALTÉRATION DES CONCEPTIONS DE LA JUSTICE  
FISCALE FONDANT LES IMPÔTS SUR LE REVENU..... 282**

**3. DES IMPÔTS SUR LE REVENU EN QUÊTE D’UNE NOUVELLE  
CONCEPTION DE LA JUSTICE FISCALE? ..... 284**



La justice des impôts sur le revenu est une question qui a toujours fait débat en France<sup>1</sup>. On en trouve déjà une première illustration au XVIII<sup>e</sup> siècle, lorsque S. Le Prestre de Vauban a établi en 1707 un projet d'impôt sur le revenu qu'il appelait la Dîme royale. Pour lui, il convenait de supprimer la plupart des impôts existants et de les remplacer par un impôt simple, rentable pour l'État et exigible de toute la population. Selon S. Le Prestre de Vauban, cet impôt devait taxer de manière proportionnelle les revenus des propriétés bâties, les gages des officiers, les rentes, les salaires ou encore les bénéficiaires commerciaux. Or très rapidement, ce projet d'impôt sur le revenu a été accusé d'être injuste dans la mesure où il aurait taxé les revenus des contribuables sans tenir compte de leur situation personnelle et sociale. Ceci explique que ce projet soit resté sans suite.

Une deuxième illustration peut être trouvée au moment où le Roi de France a établi le « dixième », en 1710. Il s'agissait d'un prélèvement taxant les revenus fonciers, mobiliers, des professions libérales ou encore ceux tirés de l'industrie. Bien que devant être acquitté par la plupart des corps sociaux, cet impôt sur le revenu a été fraudé, donnant ainsi naissance à un fort sentiment d'injustice et d'inégalité. C'est pourquoi il sera supprimé en 1717. Ce même sentiment explique également l'échec du « vingtième », impôt direct touchant l'ensemble de la population dont le montant correspondait à 5 % des revenus. Créé en 1749, il sera supprimé dès 1751.

La justice des impôts sur le revenu va prendre un nouveau sens à la fin du XVIII<sup>e</sup> siècle. Ce changement fait suite à l'adoption de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 et notamment de son article 13 qui dispose que « pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». Dans cette configuration, différents auteurs vont faire remarquer que les impôts proportionnels, qui ont été proposés ou mis en place sous l'Ancien Régime, ne respectaient pas l'esprit de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen car ils frappaient de manière aveugle les contribuables. Selon eux, ils ne tenaient pas compte de leur capacité contributive ni de leur situation personnelle ou sociale. On va alors assister à la multiplication de projets visant à établir un impôt progressif sur le revenu. Seulement, ces projets n'ont jamais abouti. À l'époque, on considère que cette forme d'impôt conduit à une personnalisation de l'impôt et à exiger de l'administration qu'elle connaisse précisément la situation des contribuables.

---

<sup>1</sup> J.-B. GEFROY, « Aux risques d'une révolution fiscale : la fusion entre la CSG et l'impôt sur le revenu », *Revue Française de Finances Publiques* n° 118, 2012, p. 113.

L'impôt progressif sur le revenu est alors dénoncé pour ses éventuelles atteintes portées à la liberté et à la vie privée des contribuables. Au fond, comme tous les autres prélèvements progressifs, une telle forme d'impôt sur le revenu aurait eu « pour mère l'envie et pour fille l'oppression »<sup>2</sup>.

Tout cela explique pourquoi l'impôt proportionnel sur le revenu a été considéré comme étant le plus juste. D'une part, l'utilisation d'un taux proportionnel permet de faire varier strictement la charge fiscale en fonction de la base imposable. Autrement dit, celui qui dispose d'un revenu élevé verse plus que celui qui a un revenu plus faible. Dans ce système, chacun paie en proportion de son revenu. D'autre part, derrière cette idée de juste mesure, il y a une seconde idée. Par cette variation strictement proportionnelle, l'impôt proportionnel reste neutre. Il ne prend pas en compte les aspects personnels des contribuables et n'a donc pas d'effet au plan économique ou social. Ainsi, un impôt juste est aussi celui qui reste neutre économiquement et socialement. Cette approche, favorable aux impôts proportionnels sur le revenu, trouvera un écho dans la Constitution du 4 novembre 1848, dont l'article 15 prévoit que « tout impôt est établi pour l'utilité commune. Chacun y contribue en proportion de ses facultés et de sa fortune ». Désormais, le législateur a l'interdiction d'adopter des impôts reposant sur des barèmes progressifs. Cette conception de la justice fiscale sera mise en œuvre à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle. En effet, pour couvrir les frais de la guerre engagée contre la Prusse en 1870-1871, l'État établira en 1872 un impôt sur le revenu provenant des valeurs mobilières, prélèvement proportionnel taxant les revenus tirés de la vente des actions et des parts sociales des entreprises.

Cela dit, au début du XX<sup>e</sup> siècle, l'idée est à nouveau apparue qu'il fallait rendre le système fiscal plus juste, plus personnel, en mettant en place un impôt progressif sur le revenu. Ce souci se concrétisera au moment de la réforme de l'impôt sur le revenu menée par J. Caillaux en 1914 et 1917. L'imposition du revenu est alors organisée autour de deux prélèvements obligatoires, chacun répondant à une conception différente de la justice fiscale. D'une part, on trouvait un impôt « cédulaire » qui frappait huit cédules, ou catégories de revenus, selon des règles propres et à des taux proportionnels différents. D'autre part, il existait un « impôt général complémentaire » qui prenait la forme d'une surtaxe progressive frappant le revenu global. D'emblée, cette forme d'imposition sur le revenu va être critiquée. On reproche au législateur d'avoir instauré deux prélèvements

---

<sup>2</sup> P. Leroy-Beaulieu cité par Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 11<sup>e</sup> éd., Paris, L.G.D.J.-Lextenso, 2012, p. 40.

obligatoires pesant sur un même revenu. Par ailleurs, on va progressivement assister à un affaiblissement de l'impôt cédulaire et une hausse croissante des taux du barème progressif, ce qui va aboutir à un impôt reposant sur une assiette rétrécie et comportant des taux excessifs.

Jugé inefficace, complexe et injuste, ce modèle d'impôt sur le revenu sera refondu dans les années 1950 et 1990. Ces réformes, qui ont donné naissance à l'actuel système d'imposition des revenus en France, procèdent à une combinaison de différentes conceptions de la justice fiscale (1.). Or, plusieurs éléments conduisent à penser que ces impositions sur le revenu subissent de profondes transformations, ce qui se traduit par une altération des conceptions de la justice fiscale dont ils sont porteurs (2.). Cela explique en partie pourquoi différents projets de réforme ont été récemment proposés pour rendre les impôts sur le revenu plus justes (3.).

## **1. DES IMPÔTS SUR LE REVENU REPOSANT SUR DIFFÉRENTES CONCEPTIONS DE LA JUSTICE FISCALE**

C'est la loi du 28 décembre 1959<sup>3</sup> qui a établi, en France, l'impôt sur le revenu, entendu comme un prélèvement obligatoire, unique et progressif sur le revenu global des personnes physiques (1.1.). À ce premier impôt sur le revenu viendront s'en ajouter deux autres dans le courant des années 1990 qui prennent la forme d'impôts proportionnels et qui ne reposent donc pas sur la même conception de la justice fiscale (1.2.).

### **1.1. L'IMPÔT SUR LE REVENU, UN IMPÔT JUSTE SOCIALEMENT**

L'impôt sur le revenu n'a pas été conçu comme un moyen de financer les dépenses publiques. Il est considéré comme un instrument de correction des déséquilibres économiques et sociaux. La préoccupation des partisans de l'impôt progressif sur le revenu est alors d'assurer une plus grande justice sociale par l'impôt.

Cet objectif est censé être atteint par différents dispositifs qui forment le régime juridique de l'impôt sur le revenu. En premier lieu, ce prélèvement obligatoire est considéré comme juste car il constitue un impôt progressif. Concrètement, cela signifie que cet impôt comprend un ensemble de taux qui

---

<sup>3</sup> Loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 instituant un impôt annuel unique sur les revenus des personnes physiques, *JORF* du 29 décembre 1959, p. 12460.

croît en fonction de l'augmentation de la base d'imposition<sup>4</sup>. En deuxième lieu, l'impôt sur le revenu est un impôt personnel. Il porte non pas sur le revenu de chaque individu mais sur l'ensemble des revenus mis à la disposition des personnes formant un foyer fiscal, c'est-à-dire les revenus des parents et de toutes les personnes mises à leur charge par exemple leurs enfants. En troisième lieu, le calcul de cet impôt passe par la détermination d'un quotient familial. L'impôt sur le revenu n'est pas seulement calculé à partir du revenu imposable mais aussi d'un nombre de parts fixé par la loi à partir de la situation familiale du foyer fiscal. Enfin, le régime juridique de cet impôt comprend un certain nombre d'aménagements qui permettent d'alléger la charge fiscale des familles et de mieux prendre en compte les capacités contributives des contribuables. Le revenu imposable est en effet un revenu global net, c'est-à-dire un revenu brut auquel sont déduites toutes les sommes qui ont permis d'acquiescer ou de conserver le revenu. Un contribuable peut encore déduire un certain nombre d'abattements et de réductions d'impôt comme les dons versés aux organismes poursuivant une mission d'intérêt général, les frais de garde des jeunes enfants ou encore les salaires versés aux personnes effectuant un service à domicile.

Tous ces éléments conduisent à penser que l'impôt sur le revenu repose sur une « justice redistributive » qui entend « associer étroitement justice fiscale et justice sociale. Elle vise, au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt, à réduire les inégalités de revenus »<sup>5</sup>. Seulement, dans le courant des années 1990, on a assisté à la mise en place de deux autres impôts sur le revenu qui reposent sur une tout autre conception de la justice fiscale.

## **1.2. LA CONTRIBUTION SOCIALE GÉNÉRALISÉE ET LA CONTRIBUTION AU REMBOURSEMENT DE LA DETTE SOCIALE, DES IMPÔTS JUSTES FISCALEMENT**

Depuis une vingtaine d'années, le législateur a instauré d'autres impôts sur le revenu qui ont une nature proportionnelle. Renouant avec une pratique ancienne<sup>6</sup>, la France soumet les revenus des personnes physiques à des taux d'imposition fixes quel que soit le montant de la base d'imposition.

---

<sup>4</sup> On précisera simplement qu'à l'heure actuelle, les taux de l'impôt sur le revenu sont les suivants : 0 % ; 5,5 % ; 14 % ; 30 % et 41 %.

<sup>5</sup> M. BOUVIER, précité, note 2, p. 296.

<sup>6</sup> Voir *supra*.

Le premier de ces impôts proportionnels sur le revenu à avoir été mis en place est la contribution sociale généralisée. Ce prélèvement obligatoire a été établi par le législateur en 1990 afin de corriger les modalités de fonctionnement du système fiscal et financier de l'époque<sup>7</sup>. L'État cherchait plus exactement à réduire les inégalités en matière de financement de la sécurité sociale. En effet, avant 1990, alors que les prestations qu'elle offrait bénéficiaient à tous, la sécurité sociale était uniquement financée par des cotisations prélevées directement chaque mois sur les salaires. Autrement dit, seuls les actifs finançaient la sécurité sociale. Par ailleurs, à l'époque, le législateur a voulu corriger les problèmes posés par l'impôt sur le revenu, en particulier le fait qu'il n'est acquitté que par la moitié des foyers fiscaux. L'objectif de la contribution sociale généralisée était donc de taxer tous les revenus, sans faire bénéficier les contribuables d'un système personnalisé. Elle a donc été pensée comme un nouvel impôt sur le revenu des personnes physiques qui ne devait pas en reproduire les défauts. Cela explique sans doute pourquoi la contribution sociale généralisée repose sur un régime juridique diamétralement opposé à celui de l'impôt sur le revenu. Il s'agit ainsi d'un impôt spécialisé, c'est-à-dire que son produit est affecté au financement de la sécurité sociale, alors que l'impôt sur le revenu finance toutes les dépenses inscrites au budget de l'État. La contribution sociale généralisée est également un impôt prélevé à la source. C'est l'employeur qui, chaque mois, retient sur le salaire le montant d'impôt qui doit être versé aux organismes de sécurité sociale. Ce système de recouvrement se démarque largement de l'impôt sur le revenu qui doit impérativement faire l'objet d'une déclaration annuelle et être acquitté par le contribuable annuellement, mensuellement ou par tiers provisionnels. Enfin et surtout, la contribution sociale généralisée est un impôt sur le revenu proportionnel qui a une assiette particulièrement large. Mis à part les salaires, elle s'applique aux revenus des activités indépendantes, aux revenus de substitution (pension de retraite, allocations chômage, etc.), aux revenus du patrimoine ou encore aux revenus des valeurs mobilières. Aujourd'hui, la contribution sociale généralisée peut être regardée comme une réussite. Elle est devenue un impôt bien plus rentable que l'impôt sur le revenu des personnes physiques, en procurant en moyenne chaque année près de 92 milliards d'euros alors que l'impôt sur le revenu rapporte, quant à lui, 52 milliards d'euros.

Cette érosion de la place occupée par l'impôt progressif sur le revenu s'est accélérée en 1996 avec la création de la contribution au remboursement

---

<sup>7</sup> Loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990 portant loi de finances pour 1991, *JORF* du 30 décembre 1990, p. 16367.

de la dette sociale<sup>8</sup>. La finalité poursuivie par cet impôt est de trouver des ressources devant permettre à l'État de rembourser les emprunts qu'il a souscrits pour financer les dépenses de la sécurité sociale. Initialement, et de manière tout à fait singulière, ce prélèvement obligatoire était institué pour une durée de treize années et devait donc disparaître en 2009. Seulement, devant des déficits persistants, le Parlement a décidé de prolonger la durée d'existence de la contribution au remboursement de la dette sociale jusqu'en 2025. Hormis cette spécificité, la contribution au remboursement de la dette sociale entretient de nombreux points en commun avec la contribution sociale généralisée. Il s'agit également d'un impôt affecté à une dépense précise. Plus exactement, son produit bénéficie à la Caisse d'amortissement de la dette sociale, établissement public ayant vocation à gérer le remboursement de la dette sociale. Cet impôt a également pour caractéristique d'être proportionnel et de taxer les mêmes revenus que la contribution sociale généralisée.

En fin de compte, en France, les impôts sur le revenu en France prennent plusieurs formes, chacun d'entre eux répondant à des conceptions différentes de la justice fiscale. Cependant, de nombreux éléments mettent à mal ces impôts et l'idée de justice qui les sous-tend.

## **2. L'ALTÉRATION DES CONCEPTIONS DE LA JUSTICE FISCALE FONDANT LES IMPÔTS SUR LE REVENU**

Depuis sa mise en place, l'impôt sur le revenu a pu être jugé comme un prélèvement obligatoire injuste en ce qu'il pénaliserait l'épargne et l'investissement. Plus encore, une imposition taxant trop fortement les revenus du travail découragerait les contribuables et pénaliserait l'activité économique. À l'opposé, il y a toujours eu des partisans de cette forme de taxation qui serait un facteur de justice sociale. Elle permettrait d'assurer une redistribution des revenus et une réduction des inégalités entre les citoyens.

À ces différentes prises de position, qui demeurent dans une certaine mesure d'actualité, sont venus s'ajouter différents éléments qui conduisent à penser que la conception de la justice fiscale associée à chaque type d'impôt sur le revenu est en train de changer de nature. D'une part, il semble que l'impôt sur le revenu soit en train de devenir un impôt de moins en moins juste car il reposerait sur une structure inégalitaire et ne procéderait donc pas à une juste redistribution des richesses. Sa concentration est en effet forte,

---

<sup>8</sup> Ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale, *JORF* du 25 janvier 1996, p. 1226.

puisqu'il est acquitté à hauteur de 74 % par les classes moyennes et que 47 % des foyers fiscaux ne sont pas imposables. Par ailleurs, le législateur a adopté de nombreux mécanismes dérogatoires qui réduisent son assiette et qui, dans certaines circonstances, permettent à des contribuables d'échapper à l'impôt, alors qu'ils disposent de revenus importants. Enfin, les redevables se sont vus reconnaître le droit de soumettre certains de leurs revenus à une taxation proportionnelle, principalement en matière d'imposition des valeurs mobilières.

D'autre part, cette altération de la justice fiscale s'est étendue aux autres impôts sur le revenu, principalement en ce qui concerne la contribution sociale généralisée. En principe, elle ne poursuit pas un objectif de redistribution. Cependant, à bien y regarder, il apparaît qu'il en va autrement. Cet impôt comporte de plus en plus d'éléments qui tendent à en faire un impôt plus personnel et plus juste socialement. Ainsi, depuis 1993, ce prélèvement obligatoire est en partie déductible des revenus taxés à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, mesure destinée à éviter que la contribution sociale généralisée soit en totalité un deuxième impôt sur le revenu des personnes physiques. Par ailleurs, elle comporte des mécanismes de personnalisation. On assiste à un processus de fragmentation des taux de la contribution sociale généralisée. On a en effet introduit des taux différents selon les catégories des contribuables. Ainsi, le taux de droit commun de ce prélèvement obligatoire est fixé à 7,5 %. Les revenus des retraités sont quant à eux soumis à un taux de 6,6 %, ceux pesant sur les revenus de remplacement à un taux de 6,2 % et, enfin, ceux tirés du capital sont soumis à un taux de 8,2 %.

Tous ces éléments conduisent à penser que l'on assiste ces dernières années à un « renouvellement conceptuel »<sup>9</sup> attaché à la justice des impôts sur le revenu. Cela participe d'un mouvement plus profond sur le sens à donner à l'impôt, sur son utilité et sa légitimité dans un contexte de crise budgétaire. Autrement dit, « c'est [...] une réflexion politique au sens fort qui s'avère nécessaire, et ce en vue de dégager les principes d'une stratégie et d'une éthique fiscale partagée. Il s'agit [...] de refonder une philosophie de l'impôt pour réinventer des techniques d'imposition »<sup>10</sup>. C'est sans aucun doute ce souci qui a motivé les derniers projets de réforme des impôts sur le revenu.

---

<sup>9</sup> J.-B. GEFFROY, précité, note 1.

<sup>10</sup> Michel BOUVIER, « Inventer la fiscalité du XXI<sup>ème</sup> siècle pour un débat public transnational », *Revue Française de Finances Publiques* n° 116, 2011, p. 9.

### 3. DES IMPÔTS SUR LE REVENU EN QUÊTE D'UNE NOUVELLE CONCEPTION DE LA JUSTICE FISCALE?

Devant ces changements importants, qui conduisent les impôts sur le revenu à répondre à différentes conceptions de la justice fiscale, des programmes de réforme ont été proposés. Tous cherchent à rétablir une plus grande justice de l'imposition des revenus. On peut, à cet égard, faire référence au projet de supprimer l'impôt sur le revenu, lequel s'est fortement développé dans le courant des années 1980. À cette époque, des hommes politiques et des universitaires ont dénoncé « l'inutilité sinon la nocivité de cette forme d'imposition »<sup>11</sup>. Mis à part des difficultés techniques tenant aux besoins de l'État de se procurer sans cesse davantage des ressources fiscales, cette proposition ne se sépare pas en réalité « de la reprise de thèmes et d'arguments traditionnels dans la contestation de l'impôt sur le revenu »<sup>12</sup>. Jugé dangereux pour les finances publiques, ce projet a été abandonné.

En 2007, un rapport préconisera la mise en place d'une imposition minimale sur le revenu des personnes physiques<sup>13</sup>. Ce projet avait pour but d'instaurer un impôt exigible de tous, y compris des personnes ayant de faibles revenus. Justifié par un souci de rationalisation du système fiscal français ainsi que par la volonté de soumettre tous les contribuables à l'impôt sur le revenu, ce projet sera rapidement abandonné. On lui a reproché de remettre en cause les principes fondant l'impôt sur le revenu français depuis le début du XX<sup>e</sup> siècle, notamment celui de prise en compte des capacités contributives des contribuables.

Plus récemment, C. Landais, T. Piketty et E. Saez ont proposé, dans leur livre *Pour une révolution fiscale* paru en 2011, de fusionner la contribution sociale généralisée et l'impôt sur le revenu. Il s'agirait plus exactement d'aligner l'assiette de l'impôt sur le revenu sur celle de la contribution sociale généralisée, de supprimer les dépenses fiscales intéressant l'impôt sur le revenu et de permettre son prélèvement à la source. Ce projet, qui cherche lui aussi à rendre l'imposition des revenus plus juste, soulève différentes questions. Une première est d'ordre politique. En effet, dans un contexte de raréfaction des deniers publics, est-il opportun de mener une telle réforme?

---

<sup>11</sup> G. ORSONI, « Peut-on supprimer l'impôt sur le revenu ? », *Revue Française de Finances Publiques* n° 29, 1990, p. 71.

<sup>12</sup> *Id.*, p. 72.

<sup>13</sup> Rapport du ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, *Les modalités de mise en place d'une imposition minimale sur le revenu des personnes physiques*, octobre 2007, 63 p.

Une seconde question est d'ordre technique : le nouvel impôt sera-t-il affecté à une dépense particulière ou si, au contraire, il sera destiné à couvrir l'ensemble des charges publiques. Par ailleurs, l'impôt sur le revenu se caractérisera-t-il toujours par sa progressivité ou deviendra-t-il un impôt proportionnel? En sens inverse, la contribution sociale généralisée va-t-elle désormais comprendre un barème progressif? Devant tant de questions, le projet de fusionner l'impôt sur le revenu et la contribution sociale généralisée a pour le moment été abandonné.

Au total, et ces différents projets de réforme le prouvent, la justice des impôts sur le revenu est une question qui ne fait pas, semble-t-il, l'objet d'un consensus en France. Mais cela n'a peut-être rien d'étonnant. Comme le relevait G. Jèze dans les années 1930, « l'idée de justice n'a pas de valeur absolue, l'accord n'existe pas sur les conditions que doit remplir l'impôt pour être considéré comme juste »<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> G. JÈZE, *Cours de finances publiques 1935-1936*, Paris, L.G.D.J., 1936, p. 183.



**QUE DISENT LES CHIFFRES EN MATIÈRE DE JUSTICE FISCALE?**



**Luc Godbout**, Ph. D., M. Fisc.  
 Professeur à l'Université de  
 Sherbrooke  
 Chercheur à la Chaire de recherche  
 en fiscalité et en finances publiques  
 de l'Université de Sherbrooke\*

Avec la collaboration de **Suzie St-Cerny**  
 M. Sc. (économie)  
 Professionnelle de recherche à la  
 Chaire de recherche en fiscalité  
 et en finances publiques  
 de l'Université de Sherbrooke

**TABLE DES MATIÈRES**

**INTRODUCTION**..... 289

**1. LA JUSTICE FISCALE SOUS L'ANGLE DE LA  
 COMPARAISON DU POIDS DE LA FISCALITÉ**..... 290

1.1. MESURER LES PRÉLÈVEMENTS FISCAUX OBLIGATOIRES ..... 290

1.2. DISTINGUER LES PRÉLÈVEMENTS FISCAUX DES  
 PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX..... 295

1.3. LE RECOURS À L'IMPOSITION DES REVENUS..... 297

---

\* L'auteur est maintenant Directeur du Département de fiscalité/Faculté d'administration de l'Université de Sherbrooke.

<b>2.</b>	<b>LA JUSTICE FISCALE SOUS L'ANGLE DE LA VARIATION DE LA CHARGE FISCALE NETTE</b> .....	301
2.1.	SALAIRE MOYEN .....	305
2.2.	IMPÔTS SUR LE REVENU .....	306
2.3.	COTISATIONS SOCIALES PAYÉES .....	307
2.4.	PRESTATIONS REÇUES.....	307
<b>3.</b>	<b>LA JUSTICE FISCALE SOUS L'ANGLE DE LA RÉDUCTION DES INÉGALITÉS DE REVENUS</b> .....	313
	<b>CONCLUSION</b> .....	318
	<b>ANNEXE 1</b> .....	320

## INTRODUCTION\*\*

À nos yeux, la justice fiscale prend son sens tant dans la manière de prélever la fiscalité que nous choisissons comme société que dans l'utilisation subséquente des recettes que la fiscalité génère pour le financement des dépenses publiques.

Sur cette base, le présent exercice consiste dans un premier temps à mettre en perspective l'utilisation qui est faite de la fiscalité entre les pays membres de l'Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE »)<sup>1</sup>. Cela permettra de faire ressortir le positionnement fiscal du Québec et de la France. Pour ce faire, l'étude compare l'importance des prélèvements obligatoires mesurés en proportion du produit intérieur brut (« PIB ») qui prévaut au Québec en regard de la moyenne du G7, la moyenne de l'OCDE<sup>2</sup> et la moyenne de l'Europe des 15 (EU15)<sup>3</sup>.

L'idée de comparer les systèmes fiscaux entre eux a de bons côtés, notamment pour mieux cerner les paramètres fiscaux étrangers. Néanmoins, la complexité des systèmes fiscaux propres à chaque pays peut être un écueil à sa réalisation. Il va de soi qu'il ne s'agit pas de procéder à l'analyse des règles techniques, mais plutôt de cerner les grands contours de l'imposition. Pour réaliser nos comparaisons fiscales internationales, nous procéderons à plusieurs classifications servant à comparer le Québec et la France avec les autres juridictions. Il sera alors possible de constater si, au-delà du poids des prélèvements obligatoires, la manière d'imposer s'avère contrastée, comme le recours plus ou moins prononcé à l'imposition du revenu.

---

\*\* Le présent texte s'appuie sur la conférence donnée par Luc Godbout dans le cadre du colloque international Québec-France sur la justice fiscale le 22 novembre 2012 à Montréal. Nous tenons à remercier la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de son appui financier qui a rendu possible la réalisation de ce texte.

<sup>1</sup> L'OCDE compte 34 pays membres. Dans l'analyse, les résultats des pays émergents (Chili, Mexique et Turquie) et des pays ayant moins de 2,5 millions d'habitants (Estonie, Islande, Luxembourg et Slovaquie) n'ont pas été retenus dans la majorité des illustrations.

<sup>2</sup> Il s'agit ici de la moyenne de l'OCDE qui prend en compte les statistiques des 34 pays membres.

<sup>3</sup> Les 15 pays considérés dans la moyenne de l'Europe des 15 (EU15) sont l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Danemark, l'Espagne, la Finlande, la France, la Grèce, l'Irlande, l'Italie, le Luxembourg, les Pays-Bas, le Portugal, le Royaume-Uni et la Suède. Toutes les moyennes sont des moyennes non pondérées.

Après avoir identifié que la structure fiscale québécoise se distingue par une forte dominance de l'imposition du revenu en regard des autres modes de taxation alors que la France domine dans le prélèvement de cotisations sociales, la deuxième partie de l'analyse porte sur la mesure de la justice fiscale notamment par l'application d'un barème progressif d'imposition du revenu et par l'évolution de la charge fiscale nette en regard l'évolution du revenu et de la situation familiale. Enfin, la dernière partie discute de justice fiscale sous l'angle de la réduction des inégalités de revenus.

## **1. LA JUSTICE FISCALE SOUS L'ANGLE DE LA COMPARAISON DU POIDS DE LA FISCALITÉ<sup>4</sup>**

### **1.1. MESURER LES PRÉLÈVEMENTS FISCAUX OBLIGATOIRES**

En vue de comparer l'utilisation de la fiscalité d'une juridiction à une autre, il faut d'abord déterminer quels sont les prélèvements gouvernementaux entrant dans sa composition. Ici, l'expression déborde de la simple notion de l'impôt. Elle porte en elle la fiscalité de manière globale, sans se restreindre au cadre de l'impôt, en se situant dans son environnement économique et comparé<sup>5</sup>.

Conçues et énoncées par l'OCDE<sup>6</sup> comme « l'ensemble des versements obligatoires effectués sans contrepartie par les agents économiques au profit des administrations publiques », il devient manifeste que trois notions importantes s'avèrent nécessaires : versement obligatoire; absence de contrepartie correspondante; en faveur des administrations publiques<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Les statistiques présentées pour les pays de l'OCDE sont celles de 2010 publiées en 2011 dans *Statistiques des recettes publiques 1965-2010*, car, comme l'indique l'OCDE dans sa publication de 2012, *Statistiques des recettes publiques 1965-2011*, p. 147, la plupart des pays n'étaient pas en mesure de fournir des chiffres définitifs pour des périodes plus récentes que 2010, seules des estimations provisoires pour l'année 2011 étaient disponibles.

<sup>5</sup> Pierre BELTRAME, actes de colloque publiés sous le titre « Finances publiques : scénarios pour demain », *Revue Française de Finances Publiques* n° 87, 2004, p. 157-174.

<sup>6</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Statistiques des recettes publiques 1965-2010*, Paris, OCDE, 2011, p. 328, alinéa 1.

<sup>7</sup> Pour plus de détails sur la notion de prélèvements obligatoires, voir Pierre BELTRAME et Luc GODBOUT, *Fiscalité comparée : Comparaison de l'importance des recettes fiscales par rapport au PIB – le Québec en regard du G7, de l'OCDE et* (à suivre...)

D'après cette définition, les versements obligatoires incluent tous les flux monétaires effectifs versés par les agents économiques aux administrations publiques, dès lors que ces versements ne sont pas liés à une décision volontaire de leur part.

Un versement sera « sans contrepartie » lorsque l'agent économique qui en fait le versement n'a aucune contrepartie immédiate ou directe « individualisable ». À ce titre, une précision s'impose. Les versements dits « sans contrepartie » entrant dans la notion de prélèvements obligatoires servent, bien évidemment, à financer des biens et des services publics offerts par l'État. Les impôts et taxes au Québec servent clairement au financement des principales missions de l'État québécois comme la santé et l'éducation même si, pour le contribuable, il n'y a pas de contrepartie « individualisable ». Alors, l'accès à ces biens et services publics par les agents économiques demeure sans lien direct avec les impôts qu'ils ont payés. Dès lors, leur finalité demeure collective.

On entend par administrations publiques, les administrations centrales, provinciales et locales, et les services ou établissements publics placés sous leur contrôle. À cet égard, lorsqu'on renvoie aux prélèvements obligatoires au Québec, il s'agit des impôts et taxes perçus par tous les gouvernements sur son territoire, quel qu'il soit. De plus, les organismes de sécurité sociale, comme la Régie des rentes du Québec, sont réputés être des établissements publics faisant partie des administrations publiques. Toutefois, les bénéfices des entreprises publiques, comme ceux d'Hydro-Québec, ne sont pas considérés comme étant réalisés au profit des administrations publiques. Cependant, dans les pays où il existe des monopoles fiscaux, les recettes des monopoles sont incluses dans les prélèvements obligatoires. C'est à ce titre que les bénéfices de Loto-Québec et de la Société des alcools du Québec font partie des prélèvements obligatoires.

Pour procéder à des comparaisons internationales, le niveau de prélèvements obligatoires est mesuré, dans chaque pays, par le rapport existant entre le montant de ce prélèvement et le PIB. Il est l'indicateur le plus fréquemment utilisé pour déterminer le poids de la fiscalité. Ce rapport indique la part de la richesse nationale accaparée par la fiscalité.

---

(...suite)

*de l'UE, Cahier de recherche de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke, 2006.*

La figure 1 montre un taux de prélèvements obligatoires très hétérogènes pouvant varier énormément d'un pays à l'autre. Parmi notre sélection de pays de l'OCDE, la dispersion est forte; il variait en 2010 de 24,8 % aux États-Unis à 47,6 % au Danemark<sup>8</sup>. La France arrive en 6<sup>e</sup> position au sein des pays comparés. Inséré dans les statistiques fiscales des pays de l'OCDE, le Québec se retrouve avec 10 pays qui ont un taux plus élevé que lui, alors que 17 pays ont un taux plus faible. Avec un taux de prélèvements obligatoires de 36,6 %, le Québec a un taux supérieur à celui de la moyenne du G7 et de l'OCDE, mais inférieur à celle de l'EU-15. En outre, on peut aussi constater que le Québec, même s'il est localisé en Amérique du Nord, prélève à l'européenne, car hormis le Québec ce sont tous des pays européens qui ont un taux de prélèvements obligatoires supérieurs à la moyenne des pays de l'OCDE<sup>9</sup>.

Cependant, le Québec se distingue particulièrement en regard de ses principaux partenaires économiques du Canada hors Québec où le taux de prélèvements obligatoires reste beaucoup plus faible que la moyenne de l'OCDE. Si le Canada dans sa globalité obtient un taux de prélèvements obligatoires de 31,0 %, il convient de souligner que le Québec gonfle le résultat canadien, le taux de prélèvements obligatoires du reste du Canada s'établit à 29,7 %. La comparaison est encore plus marquée avec les États-Unis qui arrivent au dernier rang des 28 juridictions comparées. À ces éléments, il convient d'ajouter que ce ratio ne prend pas en compte les récentes hausses de la fiscalité québécoise visant à faciliter le retour à l'équilibre budgétaire depuis 2011<sup>10</sup>.

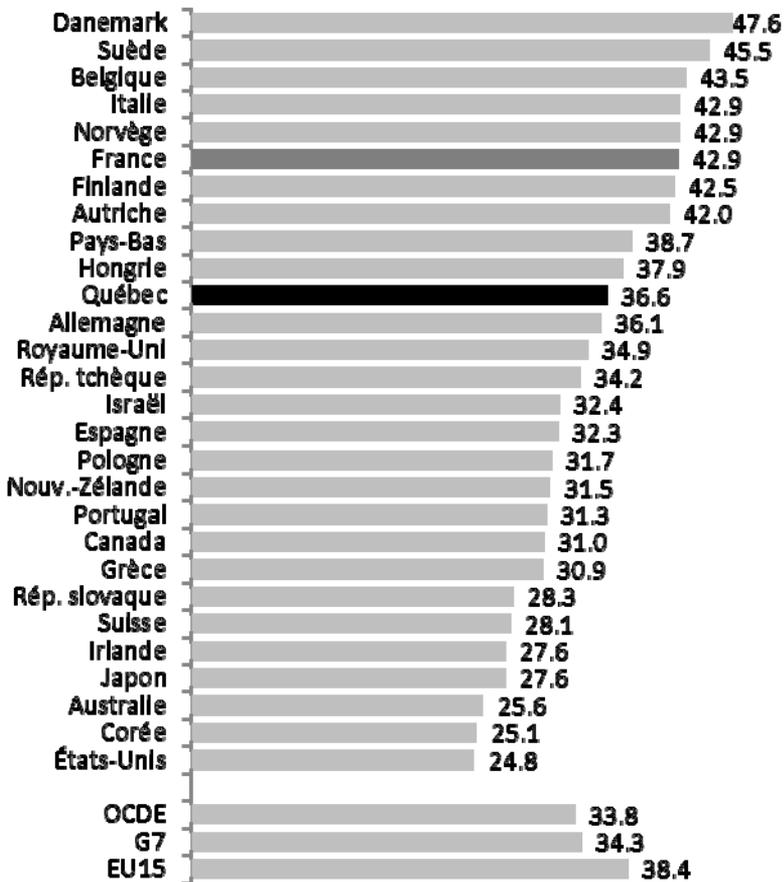
---

<sup>8</sup> Parmi l'ensemble des pays de l'OCDE, c'est le Mexique qui avait le taux de prélèvement obligatoire le plus faible avec 18,8 % du PIB.

<sup>9</sup> Les moyennes pour l'OCDE, le G7 et l'UE15 présentées dans le texte et dans les figures et tableaux sont des moyennes non pondérées.

<sup>10</sup> Comme la hausse d'un point du taux de la taxe de vente du Québec (« TVQ ») au 1<sup>er</sup> janvier 2011 et au 1<sup>er</sup> janvier 2012 ainsi que la hausse de l'impôt sur le revenu des particuliers annoncée pour le 1<sup>er</sup> janvier 2013 (ajout d'un nouveau taux majoré au barème d'imposition québécois, faisant passer le taux marginal supérieur combiné fédéral/Québec de 48,2 % à 49,97 %).

Figure 1 : Prélèvements obligatoires en pourcentage du PIB (2010)



Sources : ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Statistiques des recettes publiques 1965-2010*, Paris, OCDE, 2011; INSTITUT DE LA STATISTIQUE DU QUÉBEC (2012), *Comptes économiques des revenus et dépenses, édition 2011*.

Sans vouloir amoindrir la signification réelle du taux de prélèvements obligatoires, il doit néanmoins être mis en perspective avant son utilisation sous l'angle de la justice fiscale.

Le taux de prélèvements obligatoires peut varier selon les modes d'intervention de l'État. En tenant compte du fait que le système fiscal peut être utilisé pour atteindre des objectifs similaires à ceux des dépenses publiques, lorsque l'État décide de mettre en place une nouvelle mesure fiscale plutôt qu'une nouvelle dépense budgétaire, le taux de prélèvements obligatoires s'en trouverait diminué. À titre d'exemple, le crédit d'impôt Soutien aux enfants au Québec est dans les faits une prestation versée aux familles avec des enfants de moins de 18 ans. Il a remplacé en 2005 trois mesures existantes, dont une allocation familiale qui constituait une dépense budgétaire. Son application a eu pour effet une réduction du taux de prélèvements obligatoires alors que, si le gouvernement avait plutôt opté pour une bonification du programme d'allocation familiale, aucune réduction du taux de prélèvements obligatoires n'aurait été observée, au contraire.

Il faut savoir qu'une fois versés au coffre de l'État, les prélèvements ne disparaissent pas du circuit économique. La contrepartie en biens et en services publics offerte par l'État et financée à même les recettes fiscales n'apparaît pas dans la détermination du taux de prélèvements obligatoires. En effet, ne sont pris en compte que des prélèvements bruts qui font abstraction des sommes redistribuées aux contribuables. À titre d'exemple, le Québec s'est doté de programmes sociaux qui lui sont propres. Prenons l'exemple des services de garde à contribution réduite. Ce programme illustre bien les difficultés de comparaisons. Ainsi, même si le taux de prélèvements obligatoires est plus élevé au Québec que dans le reste du Canada, il faut garder à l'esprit que ce programme n'a pas d'équivalent dans le reste du Canada.

Autre élément, le taux de prélèvements obligatoires demeure silencieux sur la répartition du fardeau fiscal entre les agents économiques, sur la structure fiscale utilisée, sur le poids de l'imposition individuelle et sur son impact redistributif. Alors, il faut toujours garder à l'esprit qu'avec le taux de prélèvements obligatoires, on ne sait pas qui paie les impôts, quels sont les impôts utilisés et quels services publics ils permettent d'offrir en échange.

Cela dit, une fois qu'on en connaît les limites, l'exercice reste tout à fait pertinent. Il s'agit d'un indicateur synthétique à la fois simple et facile à calculer. À cet égard, il facilite les comparaisons internationales puisque les données sur les prélèvements obligatoires et le PIB de chaque pays sont faciles à obtenir. Pour cela, le taux de prélèvements obligatoires constitue la synthèse la plus usuelle parmi les indicateurs macro-économiques relatifs aux prélèvements fiscaux et sociaux.

## 1.2. DISTINGUER LES PRÉLÈVEMENTS FISCAUX DES PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX

On peut subdiviser en deux grandes catégories les prélèvements obligatoires : les impôts et les cotisations sociales.

Les impôts et taxes entrant dans la notion de prélèvements obligatoires désignent les impôts sur le revenu, les impôts sur le bénéfice des sociétés, les taxes à la consommation, les taxes foncières locales, etc.

Ainsi, les cotisations sociales figurent parmi les prélèvements obligatoires dès lors qu'elles financent des régimes obligatoires de protection sociale. Ces versements sont à la charge des employeurs, des salariés ou des deux à la fois. En outre, ils peuvent aussi être à la charge des non-salariés, actifs ou non<sup>11</sup>. Les cotisations peuvent être versées aux fonds consolidés du gouvernement ou encore être affectées aux administrations publiques chargées de fournir ces prestations. À ce titre, les cotisations prélevées du Régime de l'assurance-emploi du Canada, du Régime d'assurance médicaments du Québec, du Régime d'assurance parentale du Québec ou du Régime des rentes du Québec sont assimilées à des prélèvements obligatoires.

La figure 2 subdivise le taux de prélèvements obligatoires en deux catégories : les prélèvements fiscaux (impôts et taxes) et les prélèvements sociaux. Cet exercice permet de constater que le Québec est un fort utilisateur des prélèvements fiscaux, si la comparaison se limitait aux pays du G7, le Québec se serait classé en première position. En faisant l'exercice avec les pays de l'OCDE, il arrive en 5<sup>e</sup> position, devancé seulement par la Nouvelle-Zélande et trois pays scandinaves : Danemark, Suède, Norvège. Avec un taux de prélèvements fiscaux hors cotisations sociales de 31,0 %, il dépasse significativement les moyennes de l'OCDE, du G7 et de l'EU15.

À l'inverse, la figure montre que les prélèvements sociaux au Québec jouent un rôle bien moindre. En effet, le Québec arrive en queue de peloton avec un taux de prélèvements sociaux de 5,6 %, nettement sous la moyenne de l'OCDE, du G7 et de l'EU15. En regard de ses principaux partenaires économiques, son taux de prélèvements sociaux reste comparable à ceux observés au Canada et aux États-Unis, expliquant ainsi que la presque

---

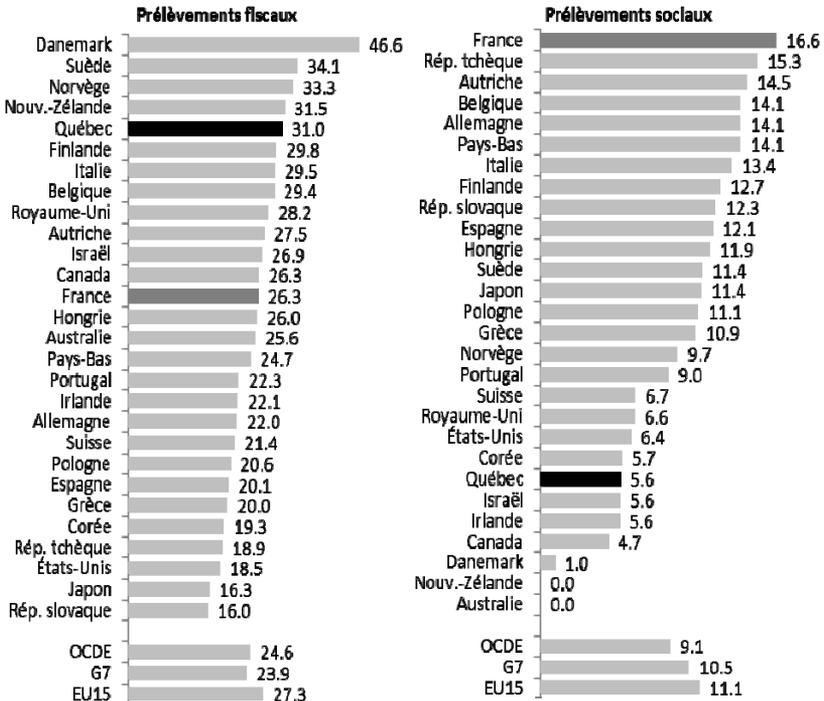
<sup>11</sup> À cet égard, au Québec, la cotisation au Fonds des services de santé des particuliers sur certains types de revenus gagnés en est un exemple.

totalité de l'écart de prélèvements obligatoires prend sa source dans des prélèvements fiscaux plus élevés au Québec.

De son côté, si la France a des prélèvements fiscaux proches de la moyenne de l'OCDE, elle se distingue avec les plus lourds prélèvements sociaux de l'ensemble des juridictions comparées.

Lorsqu'on compare le taux de prélèvements sociaux du Québec et de la France, le poids des cotisations sociales est trois fois plus élevé en France qu'au Québec. Résultat : la moyenne de l'OCDE établissait à 9,1 % le poids des cotisations sociales en proportion du PIB, et ce quantum atteignait 16,6 % en France comparativement à 5,6 % au Québec.

**Figure 2 : Prélèvements fiscaux et sociaux en pourcentage du PIB (2010)**



Sources : ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Statistiques des recettes publiques 1965-2010*, Paris, OCDE, 2011; INSTITUT DE LA STATISTIQUE DU QUÉBEC (2012), *Comptes économiques des revenus et dépenses, édition 2011*.

Il demeure bien difficile de juger de la justice fiscale sur la simple distinction des prélèvements fiscaux et sociaux. Une analyse plus détaillée doit être effectuée.

### 1.3. LE RECOURS À L'IMPOSITION DES REVENUS

On considère souvent le mode d'imposition des revenus comme le meilleur outil pour atteindre la répartition de la charge de l'impôt au sens de la justice fiscale. Il devient alors intéressant de comparer le poids de ce mode d'imposition. La figure 3 révèle que le poids des impôts sur le revenu au Québec atteint 12,6 % du PIB. Malgré les efforts de la dernière décennie pour réduire le poids de l'imposition des revenus, tant par le gouvernement fédéral que par le gouvernement du Québec, le Québec reste un des plus grands utilisateurs de l'imposition du revenu. Au sein des pays de l'OCDE, il est seulement devancé par la Suède et le Danemark.

Le poids de l'imposition du revenu au Québec demeure encore une fois beaucoup plus élevé que les moyennes observées des pays de l'OCDE, du G7 et de l'EU15.

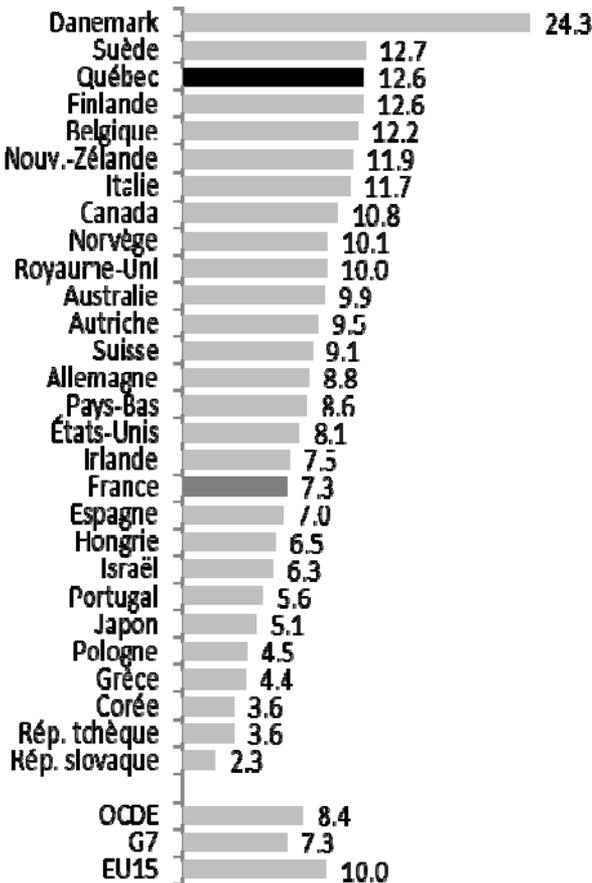
Le cas de la France reste un cas particulier : c'est le seul pays, avec la Hongrie et la République tchèque, à avoir un taux de prélèvements obligatoires supérieur à la moyenne de l'OCDE tout en ayant un poids sous la moyenne de l'OCDE pour l'imposition de revenu.

En comparant le Québec à la France, il est possible de noter que le poids relatif de l'imposition du revenu en proportion du PIB au Québec est 1,7 fois plus important qu'en France. Résultat : la moyenne de l'OCDE établissait à 8,4 % le poids de l'imposition du revenu en proportion du PIB, et ce quantum atteignait 12,6 % au Québec comparativement à 7,3 % en France. Il est intéressant de noter que dans le chiffre sur l'imposition du revenu des particuliers en France, on inclut les impôts sociaux sur le revenu que sont la contribution sociale généralisée (CSG), notamment au profit du Fonds de solidarité vieillesse (FSV), et la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Statistiques des recettes publiques 1965-2011*, Paris, OCDE, 2012, p. 182.

Figure 3 : Imposition du revenu en pourcentage du PIB (2010)



Sources : ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Statistiques des recettes publiques 1965-2010*, Paris, OCDE, 2011; INSTITUT DE LA STATISTIQUE DU QUÉBEC (2012), *Comptes économiques des revenus et dépenses*, édition 2011.

Avant de passer à la partie suivante qui aborde la justice fiscale sous l'angle de la charge fiscale nette et de la progressivité, la décomposition de la structure fiscale du Québec, de la France et de la moyenne des pays de l'OCDE présentée à la figure 4 offre l'occasion d'aborder la répartition progressive de l'imposition que permettent les principaux types d'impôts.

- Les impôts sur le revenu des particuliers : cette forme d'imposition possède manifestement les caractéristiques d'être un bon instrument de redistribution des revenus et son caractère progressif est reconnu. En effet, l'impôt sur le revenu permet aisément l'utilisation des taux progressifs et la personnalisation de la taxation par la prise en compte de multiples critères (famille, âge, handicap, etc.). Il est évident qu'à revenu égal, une famille nombreuse n'a pas la même capacité contributive qu'un célibataire. Le souci de justice fiscale prend en compte cet état de fait par la mise en place de mesures fiscales visant à considérer la situation familiale. Les principales études sur l'incidence fiscale des taxes et impôts au Canada (Ruggeri et autres, 1994, Vermaeten et autres, 1994 et 1995, Lee, 2007) le confirment, l'imposition du revenu est considérée comme un bon instrument pour redistribuer la richesse.
- Les impôts sur les profits des sociétés : la performance de ce type d'imposition dépend de la manière dont se répercute son fardeau économique. S'il se répercute dans les prix, c'est le consommateur qui l'assumera et, dans ce cas, il ne s'agirait pas d'un impôt progressif.
- Les taxes à la consommation : cette imposition a tendance à être régressive. Certains ont par contre montré que les taxes à la consommation deviennent proportionnelles ou même progressives lorsque le calcul s'appuie sur le cycle de vie (Caspersen et Metcalf, 1994, Metcalf, 1997, et Athreya et Reilly, 2009). De plus, il existe des outils pour diminuer cet aspect régressif ou pour en augmenter l'équité, soit l'utilisation de taux multiples, l'exclusion de certains produits de la base d'imposition (par exemple les produits alimentaires de base) ou la mise en place de mesures compensatoires, tels les crédits d'impôt remboursables comme ils existent au Québec et au Canada. Dans le cas québécois, l'utilisation de ces deux derniers outils augmente la justice fiscale de ces modes de prélèvements<sup>13</sup>.

---

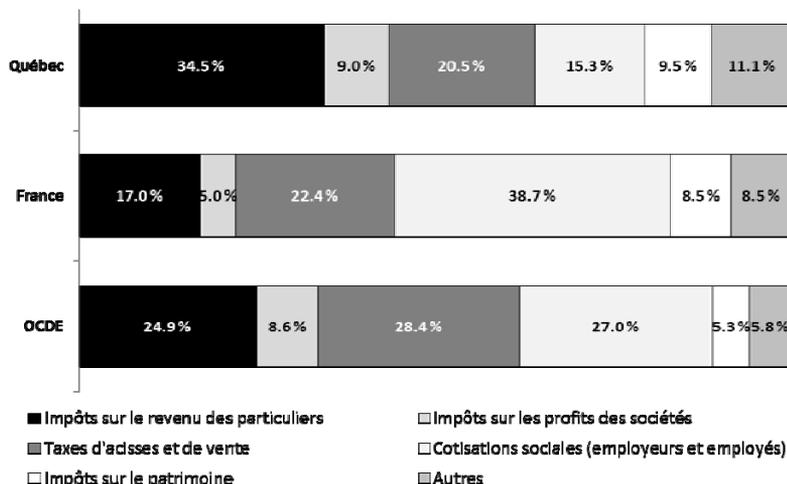
<sup>13</sup> Luc GODBOUT et Suzie ST-CERNY, *La perception du caractère régressif des taxes à la consommation au Québec est-elle fondée?*, Cahier de recherche de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke, 2011.

- Les prélèvements sociaux : pour ce type d'imposition, la notion de justice fiscale se mesure à la manière dont ils sont prélevés, généralement au prorata des revenus gagnés payables par les employés, les employeurs ou les deux à la fois.
  - En règle générale, les prélèvements payés par les employés sont proportionnels aux revenus. Toutefois, au Québec et au Canada, les taux des cotisations sociales sont limités à une portion déterminée du revenu au-delà duquel la cotisation devient fixe. Dans ce dernier cas, une certaine forme de régressivité apparaîtrait.
  - Pour les prélèvements payés par les employeurs, encore une fois, cela dépend de qui en supporte réellement le fardeau. Si ce sont les employeurs, ce type d'imposition peut apparaître comme progressif. Par contre, si le fardeau se répercute sur les travailleurs, l'imposition serait plus proportionnelle et finalement, si le fardeau se répercute sur les consommateurs, le caractère régressif de l'imposition serait alors soulevé.
- Les impôts sur le patrimoine : ce type d'imposition dépend évidemment de l'impôt utilisé.
  - Pour les impôts fonciers, la part des impôts fonciers associés aux structures pouvant être reportée sur les locataires, elle serait moins progressive ou plus régressive que celle appliquée sur le terrain<sup>14</sup>.
  - Les impôts sur la fortune et sur les successions seraient jugés en général comme des modes de prélèvements progressifs.

---

<sup>14</sup> QUÉBEC, ministère des Finances, *L'incidence des impôts et taxes*, document thématique n° 19 de la collection Fiscalité et financement des services publics : Oser choisir ensemble, Les Publications du Québec, 1996.

Figure 4 : Sources de recettes fiscales en pourcentage du total des revenus fiscaux, 2010



Sources : ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Statistiques des recettes publiques 1965-2010*, Paris, OCDE, 2011; INSTITUT DE LA STATISTIQUE DU QUÉBEC (2012), *Comptes économiques des revenus et dépenses, édition 2011*.

Si, en matière de justice fiscale, l'imposition du revenu constitue un bon instrument de redistribution de la richesse, cette première partie se conclut en soulignant que le Québec se distingue par une utilisation relative plus importante de l'impôt sur le revenu des particuliers. En effet, au Québec plus d'un dollar sur trois provient de l'imposition du revenu des particuliers, en France c'est l'équivalent de moins d'un euro sur cinq alors que pour l'OCDE, le ratio est d'un sur quatre de recettes fiscales qui provient de l'imposition du revenu.

## 2. LA JUSTICE FISCALE SOUS L'ANGLE DE LA VARIATION DE LA CHARGE FISCALE NETTE

En vue de mesurer la justice fiscale, il convient de tenter d'en tracer les contours. Nous soulignons plus haut que la justice fiscale prend notamment son sens dans la manière dont nous choisissons, comme société, de prélever la fiscalité. Or, la manière est souvent guidée par la notion d'équité que

*Le Grand Dictionnaire terminologique*<sup>15</sup> définit comme un principe fondé sur le sentiment du juste et de l'injuste au-delà des normes juridiques. À ce titre, l'équité tient compte de certaines caractéristiques spécifiques des contribuables ou des groupes de contribuables afin de les placer sur un pied d'égalité ou, tout au moins, d'obtenir plus d'égalité entre eux.

Comme il a été discuté à la partie précédente, l'imposition des revenus est plus appropriée que d'autres formes d'imposition pour répondre au principe d'équité. En effet, le fonctionnement de l'impôt sur le revenu facilite la personnalisation de la taxation et la modulation de la charge fiscale en fonction de la situation économique et sociale du contribuable.

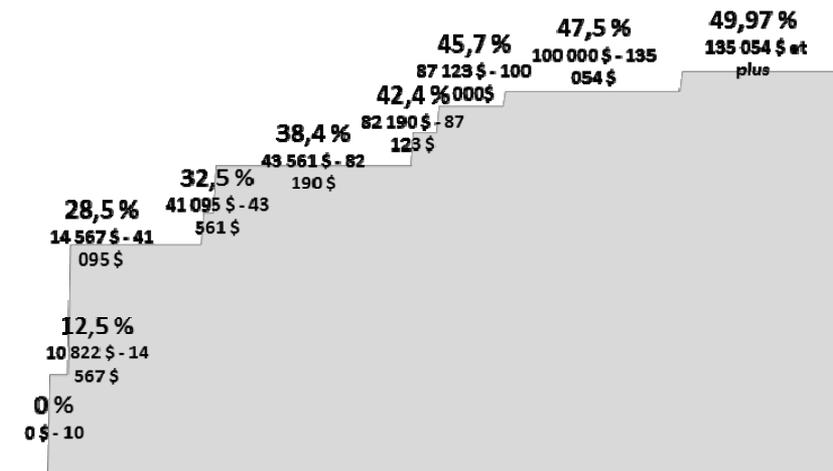
Si le paiement des taxes et impôts est considéré comme un « sacrifice » fait par les individus, l'équité consiste alors à égaliser le sacrifice imposé à chaque individu. Cette notion est associée à la théorie utilitariste de John Stuart Mill<sup>16</sup>. Cette notion de « sacrifice » entraîne l'application d'un barème d'imposition progressif. Selon cette notion, tous les contribuables n'ont pas à payer la même proportion de leurs revenus en impôt afin de subir, à la marge, un sacrifice comparable. La figure 5 expose la progressivité du système d'imposition des revenus au Québec. Dans ce cas-ci, la justice fiscale est présentée par la progressivité nominale découlant du barème d'imposition en vigueur. Il est facile de constater que le taux d'imposition croît avec le revenu.

---

<sup>15</sup> OFFICE QUÉBÉCOIS DE LA LANGUE FRANÇAISE, *Le Grand Dictionnaire terminologique*, à l'adresse Internet suivante : <http://gdt.oqlf.gouv.qc.ca/>.

<sup>16</sup> John STUART MILL, *Principles of Political Economy*, University of Toronto Press, 1977. Ce livre a été publié pour la première fois en 1848.

Figure 5 : Barème d'imposition au Québec (impôts du Québec et fédéral combinés) en fonction du revenu imposable – 2013



Source : QUÉBEC, ministère des Finances (2012), *Plan budgétaire. Budget 2013-2014*, p. A.71.

Note : Il s'agit du barème d'imposition sur les revenus de travail. Il tient compte de l'abattement du Québec et des crédits d'impôt non remboursables pour montants personnels de base.

Le taux d'imposition maximal au Québec se distingue-t-il de celui qui est en vigueur dans les autres juridictions? Le tableau 1 compare le taux d'imposition marginal supérieur observé au Québec en 2011, qui est 48,2 % (il atteindra 49,97 % en 2013), avec celui de la moyenne des pays de l'OCDE, du G7 et de l'EU15. Au sein des 30 pays de l'OCDE, seulement quatre pays appliquaient en 2011 un taux maximal supérieur à 50 % : Danemark, Suède, Belgique et Pays-Bas. Le taux d'imposition marginal supérieur au Québec se situe actuellement dans le tiers supérieur. De plus, au Québec, il est atteint plus rapidement que pour la moyenne des pays du G7. En effet, au Québec, le niveau de revenu imposable auquel il débute équivaut à 3,1 fois le salaire moyen<sup>17</sup> comparativement à une moyenne de 3,2 fois

<sup>17</sup> Le salaire moyen au Québec est déterminé selon le pourcentage que la rémunération hebdomadaire moyenne pour l'ensemble des secteurs économiques représente par rapport à cette même donnée au niveau canadien. Ces données sont tirées du tableau 281-0027 de l'Enquête sur l'emploi, la rémunération et les heures de travail de (à suivre...)

pour les pays de l'OCDE. Toutefois, ce ratio en proportion du salaire moyen varie entre les pays du G7 de 2,7 fois en France jusqu'à 8,3 fois aux États-Unis.

**Tableau 1 : Taux maximal d'imposition et niveau de revenu imposable auquel s'applique le taux maximal en proportion du salaire moyen dans les pays de l'OCDE et au Québec – Personne seule (2011)**

	Taux maximal d'imposition	Niveau de revenu imposable auquel s'applique le taux maximal en proportion du salaire moyen		Taux maximal d'imposition	Niveau de revenu imposable auquel s'applique le taux maximal en proportion du salaire moyen
Suède	56,6 %	1,5	Espagne	45,0 %	7,1
Belgique	53,7 %	1,0	Grèce	45,0 %	s. o.
Danemark	52,2 %	1,1	Israël	45,0 %	4,1
Pays-Bas	52,0 %	1,2	États-Unis	41,9 %	8,3
Autriche	50,0 %	2,1	Suisse	41,7 %	3,6
Japon	50,0 %	4,7	Chili	40,0 %	13,6
Portugal	50,0 %	9,8	Norvège	40,0 %	1,6
Royaume-Uni	50,0 %	4,4	Corée	38,5 %	3,1
Finlande	49,2 %	1,8	Turquie	35,7 %	4,0
<b>Québec</b>	<b>48,2 %</b>	<b>3,1</b>	Nouv.-Zélande	33,0 %	1,4
Irlande	48,0 %	1,0	Pologne	32,0 %	2,6
Allemagne	47,5 %	5,9	Mexique	30,0 %	4,4
<b>France</b>	<b>46,7 %</b>	<b>2,7</b>	Rép. slovaque	19,0 %	0,4
Australie	46,5 %	2,6	Hongrie	16,0 %	0,8
Canada (Ont.)	46,4 %	2,8	Rép. tchèque	15,0 %	0,4
Italie	45,6 %	2,9			
OCDE	41,5 %	3,2			
G7	46,9 %	4,5			
UE-15	48,9 %	3,3			

\* Ne prend pas en compte les surtaxes applicables ni les crédits d'impôt.

Sources : OECD Tax Database  
(en ligne : <http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/oecdtaxdatabase.htm#pir>);  
STATISTIQUE CANADA, Tableau CANSIM 281-0027 et calculs des auteurs.

Le taux marginal maximal d'imposition, quoique donnant des informations intéressantes, ne prend pas en compte les déductions et les crédits d'impôt applicables et, d'autre part, il ne considère pas les cotisations sociales obligatoires ni les prestations fiscales offertes. Cela est encore plus vrai lorsqu'on veut procéder à une comparaison entre États, où l'importance

(...suite)

Statistique Canada (CANSIM), laquelle est utilisée par l'OCDE pour effectuer les comparaisons internationales.

relative des cotisations sociales et des prestations peut varier fortement d'un endroit à l'autre. En conséquence, pour mesurer adéquatement l'imposition, il faut tenir compte non seulement des impôts sur le revenu payés par les contribuables, mais également des cotisations sociales qu'ils versent ainsi que des différentes prestations dont ils bénéficient. Cette méthodologie est également utilisée par l'OCDE<sup>18</sup>.

Chaque année, l'OCDE procède à des comparaisons de charges fiscales entre ses pays membres en utilisant huit cas qui diffèrent selon la composition familiale (célibataire, couple sans enfants, famille monoparentale et famille biparentale) et le niveau des revenus tirés de salaires (égal, inférieur ou supérieur au salaire moyen).

Pour y parvenir, le niveau de revenu des contribuables, les impôts et cotisations sociales inclus dans la charge fiscale ainsi que les prestations qu'ils reçoivent doivent être établis de manière uniforme pour l'ensemble des pays comparés.

## 2.1. SALAIRE MOYEN

Le salaire moyen est une fraction donnée du salaire brut moyen des travailleurs adultes à temps complet de certaines branches d'activité, qu'ils effectuent ou non un travail manuel conformément à la classification internationale type par industrie de toutes les branches d'activité.

Cette notion de salaire moyen permet de procéder à des comparaisons internationales adéquates. En effet, sans cette notion, il serait difficile d'établir des comparaisons qui tiendraient compte des écarts de revenu liés aux pouvoirs d'achat propres à chaque pays. Il ne fait aucun doute que pour établir des comparaisons de charges fiscales acceptables, il faut nécessairement prendre en compte le coût de la vie dans les pays analysés. À cet égard, il est facile de reconnaître que même si deux contribuables gagnent un revenu identique dans deux pays distincts, l'un d'eux peut être relativement plus riche que l'autre si le coût de la vie dans son pays est plus faible. Il est clair que la comparaison de la charge fiscale doit prendre en compte la richesse relative des contribuables. En supposant que le salaire moyen de chaque pays reflète également le coût d'y vivre, la notion de salaire moyen utilisée par l'OCDE permet de déterminer des contribuables relativement représentatifs, avec un revenu comparable.

---

<sup>18</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES (2012), *Taxing Wages 2011*.

En 2011, le salaire moyen<sup>19</sup> au Québec s'établissait à 42 380 \$ et à 35 859 € en France (environ 56 775 \$)<sup>20</sup>.

## 2.2. IMPÔTS SUR LE REVENU

Pour définir les impôts sur le revenu entrant dans le calcul de la charge fiscale des contribuables ainsi que les allègements fiscaux qui lui sont applicables, l'OCDE a retenu les allègements à caractère forfaitaire et qui sont automatiquement consentis à tous les contribuables qui remplissent les conditions prévues par la législation. Il s'agit généralement des mesures fiscales dont bénéficient tous les contribuables en vue de prendre en compte leur situation personnelle (crédit personnel, personnes à charge, etc.). En outre, les mesures fiscales permettant de prendre en compte les cotisations de sécurité sociale payées sont également considérées. Les impôts sur le revenu perçus dans les États fédéraux (États ou provinces) et par les collectivités locales sont également inclus. En raison des différences sensibles pouvant exister à l'intérieur d'un même pays dans le taux et l'assiette des impôts sur le revenu des autres administrations publiques, l'OCDE fait parfois l'hypothèse que le contribuable percevant le salaire moyen a son domicile dans une zone précise. Par exemple, au Canada, le contribuable est réputé résider en Ontario alors qu'aux États-Unis, il est réputé vivre à Détroit dans le Michigan<sup>21</sup>.

Afin d'insérer le contribuable québécois dans les comparaisons internationales, à la lumière des impôts sur le revenu considéré par l'OCDE, il convient d'appliquer l'impôt sur le revenu fédéral et l'impôt sur le revenu du Québec en considérant les crédits d'impôt suivants : crédit personnel (fédéral et Québec); crédit pour équivalent de conjoint (fédéral); crédit pour personne vivant seule (Québec); cotisations à la Régie des rentes du Québec

---

<sup>19</sup> Le salaire moyen au Québec est déterminé selon le pourcentage que la rémunération hebdomadaire moyenne représente par rapport à cette même donnée au niveau canadien, pour l'ensemble des secteurs économiques excluant les secteurs non classifiés (STATISTIQUE CANADA, Tableau CANSIM 281-0027). Le salaire moyen québécois a été calculé en appliquant ce ratio (91,80 %) au salaire moyen canadien utilisé par l'OCDE.

<sup>20</sup> Pour les pays de l'OCDE, les salaires moyens en 2011 en dollars américains à la parité des pouvoirs d'achat variaient de 18 589 \$ en Slovaquie à 55 165 \$ aux Pays-Bas, avec une moyenne de 37 134 \$. Sources : ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES (2012), *Taxing Wages 2011*, p. 100.

<sup>21</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES (2012), *Taxing Wages 2011*, p. 232 et 538.

(« RRQ ») (fédéral et Québec); cotisation à l'assurance-emploi (fédéral et Québec); cotisation au régime québécois d'assurance parentale (fédéral et Québec); prestation fiscale pour le revenu de travail (fédéral); prime au travail (Québec).

### 2.3. COTISATIONS SOCIALES PAYÉES

Il faut également définir les cotisations sociales entrant dans la charge fiscale des ménages concernés. Pour ce faire, il est pris en compte l'ensemble des cotisations sociales obligatoires versées par les salariés que ces cotisations soient versées à l'État ou à des organismes de sécurité sociale effectivement contrôlés par l'État.

Afin d'inclure le contribuable québécois dans les données de l'OCDE, les cotisations versées à la RRQ, à l'assurance-emploi et au Régime québécois d'assurance parentale ont été retenues.

### 2.4. PRESTATIONS REÇUES

L'OCDE considère les prestations en espèces de caractère général. Lorsqu'elles varient selon l'âge des enfants, l'OCDE applique les déductions fiscales ou les transferts en espèces les plus avantageux<sup>22</sup>. Par ailleurs, les formes d'aide aux familles diffèrent grandement d'un pays à un autre. Par exemple, dans certains pays, les enfants à charge ne sont pas considérés lors de la production de la déclaration fiscale alors que des mesures budgétaires, sous forme d'allocations familiales, sont offertes. À l'inverse, d'autres pays concentrent l'aide gouvernementale pour les enfants à charge par l'intermédiaire de la fiscalité. Pour rendre uniformes les comparaisons, les crédits d'impôt récupérables prennent en compte les prestations reçues. Ainsi, en plus de considérer les aides budgétaires telles les allocations familiales, la notion de prestations reçues comprend les crédits d'impôt remboursables pouvant même excéder le montant de l'impôt à verser. Ils sont généralement versés au contribuable sous forme de transferts d'espèces, sans égard à l'impôt à payer.

Afin d'insérer le contribuable québécois dans les données de l'OCDE, les mesures suivantes ont été considérées : crédit d'impôt remboursable pour

---

<sup>22</sup> Par contre, comme l'OCDE suppose que l'âge des enfants est supérieur à 5 ans et inférieur à 12 ans, on considère qu'au Canada l'un des enfants est âgé de 6 ans et l'autre a plus de 7 ans. Ainsi, les familles ne reçoivent plus la prestation universelle pour la garde d'enfants (PUGE).

la TPS; la portion crédit remboursable pour la TVQ du crédit solidarité; prestation fiscale pour enfants; et soutien aux enfants.

La charge fiscale nette des particuliers (« CFN ») pour un revenu (« R ») donné y est exprimée de la manière suivante :

$$\text{CFN} = \frac{[\text{IR} + \text{CSP} - \text{PRP}]}{\text{R}}$$

où : R représente le revenu du particulier;

IR représente la somme des impôts sur le revenu du particulier;

CSP représente la somme des cotisations de sécurité sociale à la charge du particulier;

PRP représente les prestations reçues par le particulier.

À l'aide de cette formule, l'OCDE a calculé la charge fiscale nette en 2011 pour l'ensemble des pays de l'OCDE auquel nous avons ajouté les résultats pour le Québec. Pour les huit situations analysées, le Québec arrive 6 fois sur 8 sous la charge fiscale nette moyenne de l'OCDE alors que la France arrive au-dessus dans tous les cas. L'annexe 1 présente les résultats pour chacun des pays de l'OCDE et pour le Québec, et ce, pour chacune des situations.

En vue d'aborder la justice fiscale sous l'angle de la variation de la charge fiscale nette, la progressivité de l'impôt semble une condition incontournable. Dit simplement, la progressivité existe, lorsque l'impôt augmente plus que proportionnellement par rapport à une variation du revenu. À partir de la littérature économique, il est possible de recenser de nombreux indicateurs de progressivité qui ont été développés au fil des ans. Mais depuis que Musgrave et Thin ont présenté leur indicateur de progressivité en 1948, les autres en constituent des variantes<sup>23</sup>. La mesure de la progressivité par la variation de l'impôt à payer permet de calculer la variation du taux effectif en comparaison avec la variation du revenu<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> Richard A. MUSGRAVE et Tun THIN, « Income Tax Progression: 1929-1948 », (1948), vol. 56 *Journal of Political Economy* 498-514.

<sup>24</sup> Richard A. MUSGRAVE et Peggy B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, 5<sup>e</sup> éd., New York, McGraw-Hill, 1989, pp. 358-361.

Ce ratio sera supérieur à zéro s’il y a progressivité. Ce ratio peut être conceptualisé à l’aide de la formule suivante :

$$[(T_1/R_1 - T_0/R_0)/(R_1 - R_0)] > 0 \text{ si impôt progressif}$$

où

$R_0$  et  $R_1$  = niveaux de revenus;  
 $T_0$  et  $T_1$  = impôts à payer correspondants.

En utilisant les résultats observés de la charge fiscale nette de l’annexe 1, il est possible de mesurer l’augmentation de la charge fiscale lorsque le revenu augmente et de faire un certain nombre d’observations. Le tableau 2 montre le changement de la charge fiscale lorsqu’il y a hausse de revenu pour un célibataire et pour un couple avec deux enfants.

Signe que la répartition progressive de la charge nette est une préoccupation gouvernementale importante, on observe en 2011, pour toutes les juridictions analysées, une hausse de la charge fiscale nette lorsque le revenu s’accroît dans le cas d’un célibataire et, 25 fois sur 27, dans le cas du couple avec enfants.

Lorsque le salaire d’un célibataire passe des 67 % à 167 % du salaire moyen, la hausse moyenne de la charge fiscale nette des pays de l’OCDE était de 9,6 points de pourcentage, de 8,6 points de pourcentage pour le G7 et de 12,3 points de pourcentage pour l’EU15. Le Québec arrive en 4<sup>e</sup> place sur 27 avec une augmentation de sa charge de 14,6 points de pourcentage, une hausse supérieure aux moyennes de l’OCDE, du G7 et de l’EU15. Dans le cas de la France, elle arrive en 21<sup>e</sup> place sur 27 avec une augmentation de sa charge de 7,5 points de pourcentage, une hausse inférieure aux moyennes de l’OCDE, du G7 et de l’EU15.

Un même constat s’observe dans le cas d’un couple avec deux enfants où le revenu familial passe de 100 % du salaire moyen à 167 % du salaire moyen. Alors que la hausse moyenne de la charge fiscale nette était relativement similaire pour les trois moyennes observées, soit autour de 6,0 points de pourcentage, le Québec obtenait une hausse beaucoup plus importante avec 16,5 points de pourcentage et se classait ainsi en 2<sup>e</sup> place. La France arrive en 16<sup>e</sup> place sur 27 avec une augmentation de sa charge de 4,5 points de pourcentage, une hausse inférieure à la moyenne de l’OCDE, du G7 et de l’EU15.

**Tableau 2 : Variation de la charge fiscale nette lorsque le revenu augmente, 2011 (en pourcentage et écart en points de pourcentage)**

Pays	Célibataire			Pays	Couple avec deux enfants		
	67% du SM	167% du SM	Écart		100% + 0 % du SM	100 % + 67 % du SM	Écart
Irlande	12,8	32,1	19,3	Rép. tchèque	-4,9	12,5	17,3
Portugal	17,3	32,9	15,6	<b>Québec</b>	<b>1,1</b>	<b>17,7</b>	<b>16,6</b>
Israël	9,4	24,7	15,3	Nouv. -Zélande	-1,2	13,1	14,3
<b>Québec</b>	<b>16,8</b>	<b>31,4</b>	<b>14,6</b>	Irlande	-2,9	10,3	13,2
Finlande	23,1	36,9	13,9	Belgique	22,3	33,0	10,7
Belgique	35,6	49,1	13,5	Allemagne	21,0	31,1	10,1
Suède	22,1	35,4	13,3	Rép. slovaque	5,3	15,1	9,8
Australie	15,9	28,2	12,3	Australie	10,1	19,7	9,6
Autriche	27,3	38,5	11,2	Canada	9,4	18,5	9,1
Italie	26,7	37,9	11,2	Portugal	12,4	21,0	8,6
Pays-Bas	26,8	37,4	10,7	États-Unis	10,4	17,2	6,8
Norvège	25,6	35,7	10,1	Danemark	27,4	33,9	6,5
Canada	17,5	26,8	9,3	Hongrie	13,6	20,0	6,4
Nouv. -Zélande	12,9	22,0	9,0	Suisse	2,8	8,9	6,1
États-Unis	19,6	28,6	9,0	Italie	18,9	24,8	5,9
Espagne	17,7	26,7	9,0	<b>France</b>	<b>17,9</b>	<b>22,5</b>	<b>4,5</b>
Allemagne	34,9	43,8	8,8	Autriche	18,7	23,1	4,4
Royaume-Uni	21,7	30,4	8,8	Japon	12,1	15,9	3,8
Hongrie	29,5	37,8	8,3	Espagne	14,5	18,0	3,5
Danemark	36,8	44,8	8,0	Norvège	22,0	24,9	2,9
Suisse	13,0	20,7	7,7	Pologne	17,8	20,7	2,9
<b>France</b>	<b>26,1</b>	<b>33,6</b>	<b>7,5</b>	Royaume-Uni	18,4	20,7	2,3
Rép. tchèque	18,9	26,2	7,3	Suède	17,6	19,4	1,8
Rép. slovaque	19,4	25,5	6,1	Pays-Bas	23,6	24,7	1,1
Corée	9,4	15,3	5,8	Corée	9,6	9,8	0,2
Japon	19,5	24,8	5,3	Finlande	23,7	23,5	-0,2
Pologne	23,6	25,4	1,9	Israël	12,1	9,5	-2,6
OCDE	20,8	30,4	9,6	OCDE	13,0	19,0	6,0
G7	23,7	32,3	8,6	G7	15,4	21,5	6,1
EU15	24,9	37,1	12,3	EU15	16,8	22,9	6,0

Sources : ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES (2012), *Taxing Wages 2011*, STATISTIQUE CANADA, Tableau CANSIM 281-0027 et calcul des auteurs.

Un autre aspect important entourant l'imposition des revenus concerne l'évolution de la charge fiscale nette lorsque la situation familiale change. Ainsi, le ratio de la variation du taux effectif de l'impôt sera inférieur à zéro lorsque la situation familiale change d'une situation sans enfants à une autre avec enfants, et ce, pour un même revenu. Ce ratio peut être conceptualisé à l'aide de la formule suivante :

$[(T_2(E_2)/R - T_0(E_0)/R)] < 0$  si l'impôt tient compte de la situation de famille

où

R = niveau de revenus;

$T_0(E_0)$  et  $T_2(E_2)$  = impôts à payer correspondants selon la présence de 0 ou 2 enfants.

Le tableau 3 montre de quelle manière le système d'imposition s'ajuste afin de prendre en compte la situation de famille. Signe que la prise en compte de la situation familiale est une préoccupation importante pour les gouvernements, on observe en 2011, pour toutes les juridictions analysées, une diminution de la charge fiscale nette pour une même situation de revenu en présence d'enfants à charge. Le tableau 4 montre l'effet d'ajouter deux enfants à charge à un célibataire et à un couple.

Dans le cas du passage de la situation d'un célibataire à une famille monoparentale avec deux enfants avec un revenu égal à 67 % du salaire moyen, la diminution moyenne de la charge fiscale nette des pays de l'OCDE était de 18,5 points de pourcentage, de 20,1 points de pourcentage pour le G7 et de 21,2 points de pourcentage pour l'EU15. Le Québec arrivait en 2<sup>e</sup> position, derrière l'Irlande, pour la plus forte réduction de la charge fiscale nette liée à la présence d'enfants, avec une réduction de 45 points de pourcentage. Dans le cas de la France, elle arrive en 22<sup>e</sup> place sur 27 avec une diminution de sa charge de 11,3 %, une réduction inférieure aux moyennes de l'OCDE, du G7 et de l'EU15.

Pour un couple avec un revenu égal à 133 % du salaire moyen, la prise en compte des enfants était aussi marquée par une diminution similaire, autour de 6,0 points de pourcentage, pour les trois moyennes observées. Avec une diminution de la charge fiscale nette de 9,8 points de pourcentage, le Québec arrive en 3<sup>e</sup> position derrière la Hongrie et la République tchèque. Dans le cas de la France, elle arrive en 11<sup>e</sup> place sur 27 avec une réduction de sa charge de 7,6 %, un résultat, cette fois, au-dessus de la moyenne de l'OCDE, du G7 et de l'EU15.

**Tableau 3 : Variation de la charge fiscale nette lorsque la situation familiale change, 2011 (en pourcentage et écart en points de pourcentage)**

Pays	67 % du SM			Pays	100 % + 33 % du SM		
	Célibataire	Monoparentale avec deux enfants	Écart		Couple sans enfants	Couple avec deux enfants	Écart
Irlande	12,8	-38,0	-50,8	Hongrie	31,5	15,5	-16,0
<b>Québec</b>	<b>16,8</b>	<b>-28,2</b>	<b>-45,0</b>	Rép. tchèque	20,0	7,2	-12,8
Canada	17,5	-18,7	-36,2	<b>Québec</b>	<b>21,4</b>	<b>11,6</b>	<b>-9,8</b>
Hongrie	29,5	-2,8	-32,3	Autriche	28,6	18,9	-9,7
Nouv.-Zélande	12,9	-18,7	-31,6	Belgique	34,8	26,6	-8,2
Rép. tchèque	18,9	-12,0	-30,9	Allemagne	34,9	26,8	-8,1
Australie	15,9	-12,3	-28,2	Suisse	13,6	5,7	-7,9
Danemark	36,8	11,4	-25,4	Rép. slovaque	19,0	11,1	-7,9
Pays-Bas	26,8	3,1	-23,7	Nouv.-Zélande	14,8	7,0	-7,8
Royaume-Uni	21,7	-1,7	-23,4	Irlande	12,2	4,5	-7,7
Autriche	27,3	5,4	-21,9	<b>France</b>	<b>26,1</b>	<b>18,5</b>	<b>-7,6</b>
États-Unis	19,6	-1,3	-21,0	États-Unis	20,3	14,6	-5,6
Italie	26,7	6,3	-20,4	Japon	20,0	14,4	-5,6
Belgique	35,6	17,3	-18,3	Italie	26,7	21,1	-5,5
Allemagne	34,9	17,6	-17,3	Suede	22,5	17,1	-5,4
Suisse	13,0	-3,2	-16,2	Australie	18,3	13,0	-5,3
Rép. slovaque	19,4	3,6	-15,8	Pays-Bas	27,5	22,4	-5,1
Norvège	25,6	11,1	-14,5	Danemark	37,0	32,2	-4,8
Israël	9,4	-4,0	-13,5	Israël	12,9	8,3	-4,6
Finlande	23,1	9,8	-13,2	Finlande	25,6	21,0	-4,6
Portugal	17,3	5,6	-11,6	Portugal	18,3	13,8	-4,4
<b>France</b>	<b>26,1</b>	<b>14,8</b>	<b>-11,3</b>	Canada	19,4	15,0	-4,4
Japon	19,5	8,3	-11,2	Pologne	23,6	19,2	-4,3
Suede	22,1	11,3	-10,8	Royaume-Uni	21,7	17,8	-3,8
Espagne	17,7	8,5	-9,2	Norvège	26,5	22,9	-3,6
Pologne	23,6	17,8	-5,7	Corée	11,3	9,7	-1,6
Corée	9,4	8,7	-0,7	Espagne	18,0	16,6	-1,4
OCDE	20,8	2,3	-18,5	OCDE	21,6	15,6	-6,0
G7	23,7	3,6	-20,1	G7	24,1	18,3	-5,8
EU15	24,9	3,6	-21,2	EU15	25,1	19,0	-6,2

Sources : ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES (2012), *Taxing Wages 2011*, STATISTIQUE CANADA, Tableau CANSIM 281-0027 et calcul des auteurs.

Si en matière de justice fiscale la progressivité de l'imposition et une répartition de la charge tenant compte de la situation familiale sont des caractéristiques essentielles, la deuxième partie se conclut en soulignant que le Québec se distingue par une application relative plus rapide de la progressivité de l'imposition et une prise en compte plus importante de la situation familiale. En effet, en cette matière, le Québec se classe systématiquement entre la deuxième et la quatrième position devant les moyennes des pays de l'OCDE, du G7 et de l'EU-15. À l'exception de la

prise en compte de la situation familiale entre un couple avec ou sans enfants, la France se retrouve toujours sous les trois moyennes calculées.

### 3. LA JUSTICE FISCALE SOUS L'ANGLE DE LA RÉDUCTION DES INÉGALITÉS DE REVENUS

Les interventions des gouvernements peuvent influencer la distribution des revenus, et donc agir sur les inégalités de revenus. Pour ce faire, des moyens peuvent être mis en place par l'intermédiaire de la fiscalité ou encore par les transferts aux individus ou ménages.

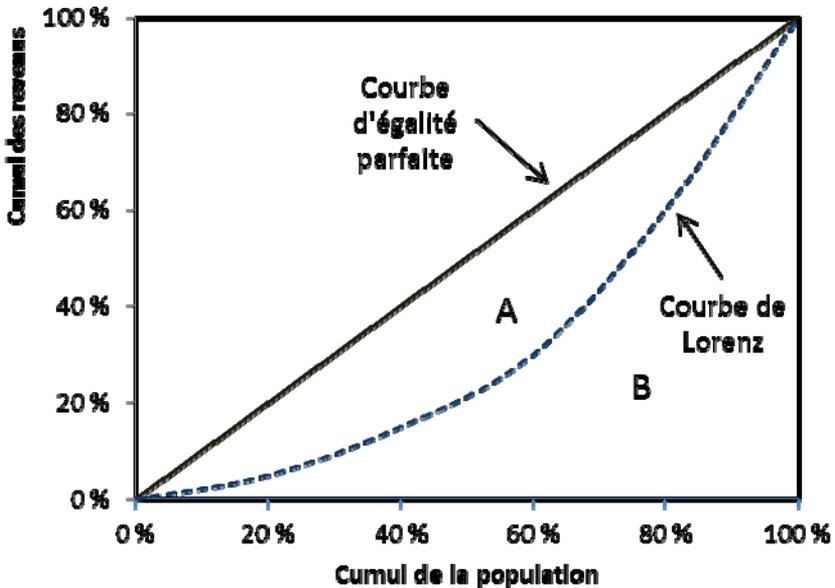
Dans la présente analyse, la donnée utilisée pour mesurer les inégalités dans la distribution de revenu est le coefficient de Gini. Il varie de 0 à 1, où 0 représente l'égalité parfaite (comme si toutes les unités du groupe d'observation avaient le même revenu) et 1, l'inégalité parfaite (c'est-à-dire que la totalité du revenu de ce groupe est l'apanage d'une seule unité). Entre ces deux valeurs extrêmes, théoriques parce qu'observables dans les faits, l'inégalité empirique s'accroît à mesure que les segments situés à l'extrémité supérieure de la distribution du revenu détiennent une part de plus en plus grande de l'ensemble du revenu<sup>25</sup>.

Le coefficient de Gini correspond à une surface définie à partir de la courbe de Lorenz (figure 6), laquelle résulte du croisement de deux variables, soit la proportion cumulative d'une population et la proportion cumulative du revenu agrégé détenu par cette population, le revenu étant trié par ordre ascendant. On définit l'inégalité au moyen du coefficient de Gini (G) par l'égalité suivante :  $G=A/(A+B)$ .

---

<sup>25</sup> INSTITUT DE LA STATISTIQUE DU QUÉBEC, *L'inégalité de revenu au Québec, 1979-2004*, 2007, p. 19.

Figure 6 : Courbe de Lorenz et courbe d'égalité parfaite



Le tableau 5 qui suit montre bien, pour le Canada et le Québec, le rôle de l'intervention des gouvernements dans la diminution des inégalités. On y observe effectivement que le coefficient de Gini de différentes mesures du revenu diminue à mesure que des interventions gouvernementales sont prises en compte dans le calcul. Ainsi, le coefficient de Gini du revenu de marché est supérieur à celui du revenu total, qui lui-même est supérieur au coefficient de Gini calculé sur le revenu disponible, lequel tient compte non seulement des transferts gouvernementaux, mais également des impôts payés<sup>26</sup>. Comme les personnes à faibles revenus paient peu d'impôts et qu'ils bénéficient généralement de transferts gouvernementaux, il est normal que la mesure de l'égalité de distribution du revenu soit meilleure lorsqu'elle est calculée à partir du revenu disponible.

<sup>26</sup> Le revenu de marché inclut l'ensemble des sources de revenus, sauf les transferts gouvernementaux, et il est calculé avant la perception des impôts. Le revenu total inclut toutes les sources de revenus, dont les transferts gouvernementaux. Finalement, le revenu disponible tient compte non seulement de toutes les sources de revenus, dont les transferts gouvernementaux, mais également des impôts payés.

Les transferts et les impôts viennent donc réduire les inégalités et comme il est possible de le constater au tableau 4, le rôle des transferts est relativement plus important dans cette diminution des inégalités. Dans l'exemple des familles avec enfants, le coefficient de Gini du revenu de marché est similaire au Canada et au Québec. Si le coefficient utilisé est plutôt basé sur le revenu total, il diminue au Canada et au Québec, montrant moins d'inégalité, mais cette fois le coefficient québécois est significativement inférieur à celui du Canada, montrant un rôle encore plus grand ici pour les transferts dans la diminution des inégalités. Finalement, le coefficient calculé à partir du revenu disponible ajoute l'effet des impôts pour la diminution des inégalités et nous amène à un coefficient de Gini de 0,293 au Canada contre 0,267 au Québec.

**Tableau 4 : Coefficients de GINI, Québec et Canada, 2010**

	Revenu marché (A)	Revenu total (B)	Revenu disponible (C)	Écart A-C	Transferts A-B	Impôts B-C
<b>Canada</b>						
Personne seule	0,574	0,434	0,385	0,189	0,140	0,049
Famille biparentale avec enfants	0,387	0,336	0,293	0,094	0,051	0,043
<b>Québec</b>						
Personne seule	0,552	0,391	0,339	0,213	0,161	0,052
Famille biparentale avec enfants	0,380	0,314	0,267	0,113	0,066	0,047

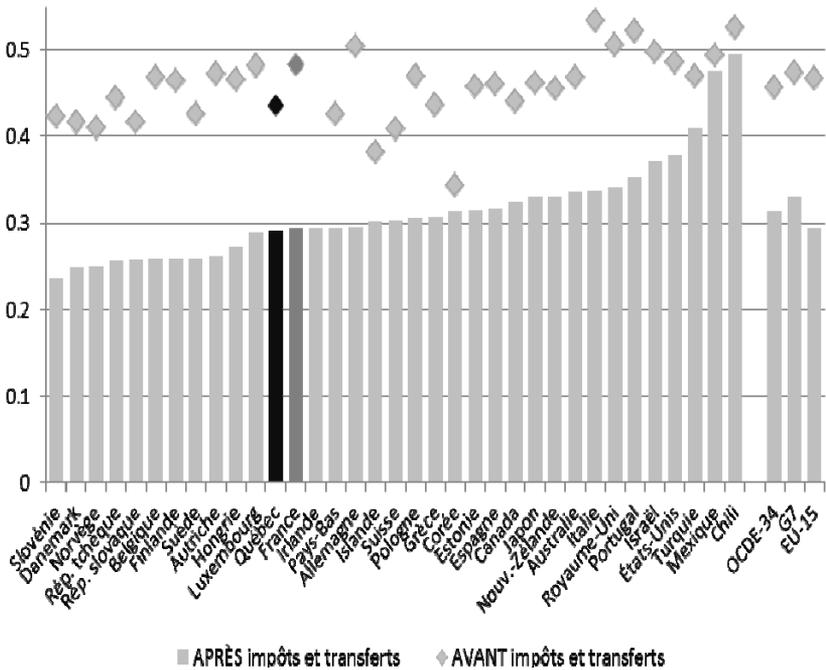
Source : STATISTIQUE CANADA, Tableau CANSIM 202-0705.

La figure 7 présente le coefficient de Gini sur le revenu après impôts et transferts (bâtons) et le coefficient de Gini sur le revenu de marché soit avant impôts et transferts (les points) pour les pays de l'OCDE. Les données du Québec y ont été encore une fois été insérées<sup>27</sup>. Dans tous les cas, on constate une diminution des inégalités après intervention de l'État. Cependant, contrairement au Québec, la France a des inégalités avant impôts

<sup>27</sup> Les coefficients de Gini de l'OCDE sont basés sur le revenu des ménages par unité de consommation. Cette donnée n'étant pas disponible pour le Québec. Pour obtenir une donnée équivalente pour le Québec, nous avons utilisé les données de Statistique Canada pour calculer le rapport entre les coefficients de GINI québécois et canadien et avons appliqué le résultat au coefficient de GINI du Canada présenté par l'OCDE.

et transferts plus élevées que les moyennes de l'OCDE, du G7 et de l'EU15. Enfin, la France et le Québec ont des coefficients après impôts et transferts similaires et légèrement inférieurs à la moyenne des pays de l'OCDE, du G7 et de l'EU15. La diminution des inégalités qui découle de l'intervention de l'État se trouve ainsi légèrement plus grande en France qu'au Québec.

**Figure 7 : Les coefficients de GINI dans les pays de l'OCDE et au Québec (fin des années 2000)**

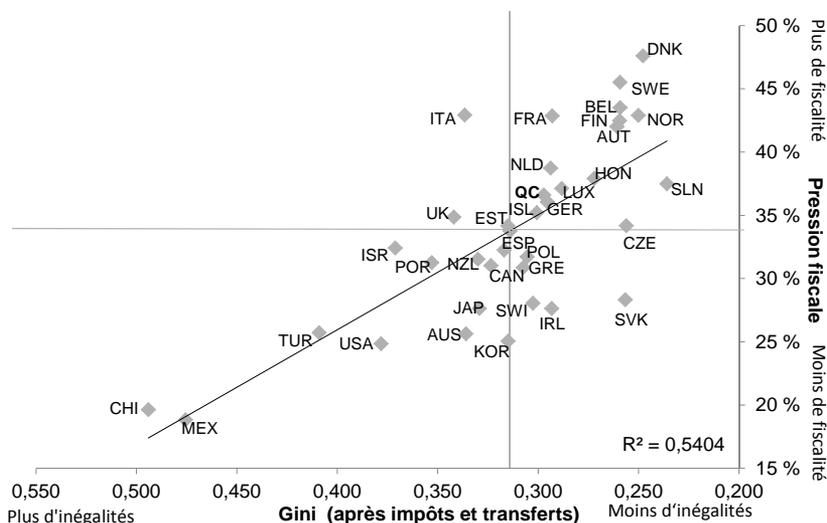


Sources : ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES (2012), *Distribution des revenus et inégalités* et STATISTIQUE CANADA, Tableau CANSIM 202-0709.

La figure 8 reprend le coefficient de Gini après impôts et transferts (figure 7) et le met en relation avec le poids des prélèvements obligatoires, soit le taux de pression fiscale (figure 1). Les droites verticales et horizontales indiquant les résultats moyens de l'OCDE. Une certaine corrélation semble se dessiner entre ces deux variables montrant que les pays où le taux de pression fiscale est plus élevé que la moyenne de l'OCDE sont les juridictions qui ont des coefficients de Gini indiquant moins d'inégalités

(zone A). À l'inverse, les juridictions ayant une fiscalité plus faible que la moyenne de l'OCDE tendent à avoir des inégalités supérieures à la moyenne de l'OCDE (zone B). Le Québec et la France se situent tous les deux dans la zone avec une fiscalité plus élevée et des inégalités du revenu moins grandes.

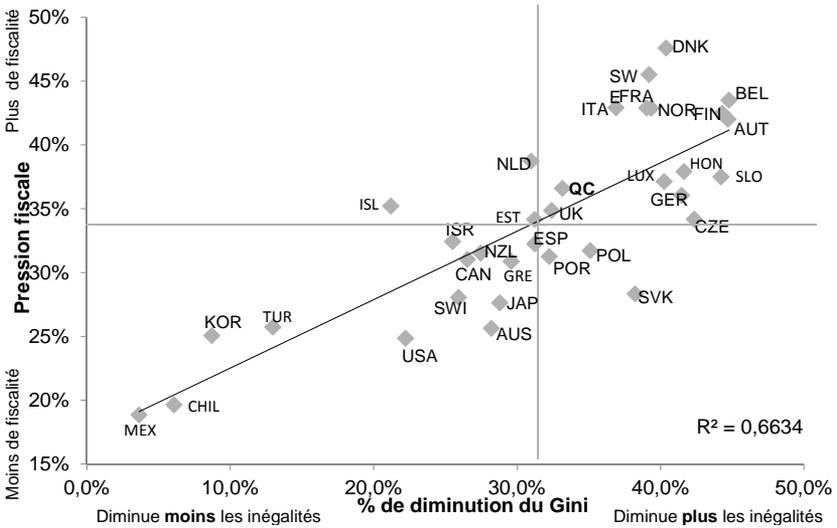
**Figure 8 : Pression fiscale et coefficient de GINI (fin des années 2000)**



Sources : ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES (2012), *Distribution des revenus et inégalités* et STATISTIQUE CANADA, Tableau CANSIM 202-0709.

Un exercice similaire est effectué à la figure 9, mais cette fois c'est le pourcentage de diminution du coefficient de Gini (GINI avant impôts et transferts *versus* GINI après impôts et transferts, observés à la figure 7) qui est mis en relation avec le taux de pression fiscale (figure 1). Cette fois, la corrélation est un peu plus grande entre les pays où le taux de pression fiscale est plus élevé et la plus forte réduction des inégalités. Encore une fois, le Québec et la France se situent tous les deux dans la zone A.

**Figure 9 : Pression fiscale et diminution des inégalités (fin des années 2000)**



Sources : ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES (2012), *Distribution des revenus et inégalités* et STATISTIQUE CANADA, Tableau CANSIM 202-0709.

Si en matière de justice fiscale la réduction des inégalités du revenu constitue le but ultime recherché, la troisième partie se conclut en soulignant que les juridictions ayant un poids des prélèvements obligatoires plus élevé se distinguent par de plus faibles inégalités de revenus ainsi qu'une plus grande capacité à les réduire. Tant le Québec que la France se retrouvent dans cette situation.

## CONCLUSION

La justice fiscale est évidemment une notion importante qui heureusement existe bel et bien. Pour l'atteindre, nous indiquions dès la mise en contexte de l'article qu'elle prend sa source tant dans la manière de prélever la fiscalité que nous choisissons comme société que dans l'utilisation subséquente des recettes que la fiscalité génère pour le financement des dépenses publiques. L'un ne va pas sans l'autre.

En s'appuyant sur la manière de prélever la fiscalité, la présente analyse révèle des différences marquées tant dans le poids des prélèvements

obligatoires que dans la structure fiscale utilisée pour les collecter. Si en matière de justice fiscale l'imposition du revenu constitue un bon instrument de redistribution de la richesse, force est de constater que le Québec, avec plus d'un dollar sur trois provenant de l'imposition du revenu des particuliers, se distingue par une utilisation relative plus importante des impôts sur le revenu. À l'inverse, la France se démarque par une plus faible utilisation de l'imposition du revenu qui représente moins d'un euro sur cinq des recettes fiscales collectées.

En comparant l'évolution de la charge fiscale à l'aide de cas types produits par l'OCDE selon la composition familiale et le niveau de revenus, l'analyse expose une mesure de la progressivité et de la répartition de la charge tenant compte de la situation familiale. Si en matière de justice fiscale ces deux caractéristiques s'avèrent essentielles, le Québec se distingue par une application relative plus rapide de la progressivité de l'imposition et une prise en compte plus importante de la situation familiale. À l'inverse, en France la progressivité et la prise en compte de la situation familiale jouent un rôle plus modeste.

Du côté de l'utilisation des recettes que la fiscalité génère, la présente analyse illustre bien que la réduction des inégalités se fait également de manière importante par les dépenses. Sur ce dernier point, l'analyse met en exergue qu'une corrélation semble se dessiner entre l'importance de la fiscalité et la capacité de réduire plus fortement les inégalités, signe d'une contribution certaine à la justice fiscale.

Il s'avère donc essentiel d'éviter le piège d'une analyse du caractère juste d'un seul impôt pris isolément, car en matière de justice fiscale la fiscalité s'insère dans un tout. En effet, même un impôt peu progressif, proportionnel ou même régressif peut contribuer à sa manière à la justice fiscale selon sa capacité à réduire les inégalités de revenu par les dépenses publiques qu'il finance.

## ANNEXE 1

## Taux de charge fiscale nette dans les pays de l'OCDE et au Québec (2011)

Pays	Célibataire			Monoparentale, deux enfants	Couple avec deux enfants			Couple sans enfants
	67% du SM	100% du SM	167% du SM	67% du SM	100% + 0 % du SM	100% + 33 % du SM	100 % + 67 % du SM	100% + 33 %
<b>Pays</b>								
Allemagne	34,9	39,9	43,8	17,6	21,0	26,8	31,1	34,9
Australie	15,9	22,3	28,2	-12,3	10,1	13,0	19,7	18,3
Autriche	27,3	33,4	38,5	5,4	18,7	18,9	23,1	28,6
Belgique	35,6	42,2	49,1	17,3	22,3	26,6	33,0	34,8
Canada	17,5	22,7	26,8	-18,7	9,4	15,0	18,5	19,4
Corée	9,4	12,3	15,3	8,7	9,6	9,7	9,8	11,3
Danemark	36,8	38,4	44,8	11,4	27,4	32,2	33,9	37,0
Espagne	17,7	21,9	26,7	8,5	14,5	16,6	18,0	18,0
États-Unis	19,6	22,8	28,6	-1,3	10,4	14,6	17,2	20,3
Finlande	23,1	29,8	36,9	9,8	23,7	21,0	23,5	25,6
<b>France</b>	<b>26,1</b>	<b>28,0</b>	<b>33,6</b>	<b>14,8</b>	<b>17,9</b>	<b>18,5</b>	<b>22,5</b>	<b>26,1</b>
Hongrie	29,5	35,0	37,8	-2,8	13,6	15,5	20,0	31,5
Irlande	12,8	18,9	32,1	-38,0	-2,9	4,5	10,3	12,2
Israël	9,4	16,1	24,7	-4,0	12,1	8,3	9,5	12,9
Italie	26,7	30,8	37,9	6,3	18,9	21,1	24,8	26,7
Japon	19,5	21,0	24,8	8,3	12,1	14,4	15,9	20,0
Norvège	25,6	29,3	35,7	11,1	22,0	22,9	24,9	26,5
Nouvelle- Zélande	12,9	15,9	22,0	-18,7	-1,2	7,0	13,1	14,8
Pays-Bas	26,8	31,4	37,4	3,1	23,6	22,4	24,7	27,5
Pologne	23,6	24,6	25,4	17,8	17,8	19,2	20,7	23,6
Portugal	17,3	24,5	32,9	5,6	12,4	13,8	21,0	18,3
<b>Québec</b>	<b>16,8</b>	<b>25,9</b>	<b>31,4</b>	<b>-28,2</b>	<b>1,1</b>	<b>11,6</b>	<b>17,7</b>	<b>21,4</b>
République slovaque	19,4	22,9	25,5	3,6	5,3	11,1	15,1	19,0
République tchèque	18,9	23,0	26,2	-12,0	-4,9	7,2	12,5	20,0
Royaume-Uni	21,7	25,1	30,4	-1,7	18,4	17,8	20,7	21,7
Suède	22,1	24,8	35,4	11,3	17,6	17,1	19,4	22,5
Suisse	13,0	16,1	20,7	-3,2	2,8	5,7	8,9	13,6
OCDE	20,8	24,9	30,4	2,3	13,0	15,6	19,0	21,6
G7	23,7	27,2	32,3	3,6	15,4	18,3	21,5	24,1
EU15	24,9	29,9	37,1	3,6	16,8	19,0	22,9	25,1

Sources : ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES (2012), *Taxing Wages 2011*, STATISTIQUE CANADA, Tableau CANSIM 281-0027 et calcul des auteurs.

## L'IMPOSITION SUR LE PATRIMOINE EN FRANCE EST-ELLE UN FACTEUR DE JUSTICE FISCALE?



**Jean-Raphaël Pellas**

Professeur

Institut Supérieur du Commerce de Paris

### TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	323
<b>1. LA JUSTICE FISCALE DANS L'IMPOSITION DU PATRIMOINE.....</b>	<b>325</b>
1.1. LES PRINCIPES CORRECTEURS D'UNE JUSTICE DISTRIBUTIVE .....	325
1.2. LA FISCALITÉ DU PATRIMOINE FAVORABLE À UNE TRANSMISSION TRANSGÉNÉRATIONNELLE .....	327
<b>2. LA JUSTICE FISCALE PAR L'IMPOSITION DU PATRIMOINE .....</b>	<b>328</b>
2.1. L'IMPOSITION DU PATRIMOINE ET L'ACCROISSEMENT DES INÉGALITÉS DE PATRIMOINE .....	328
2.2. LE MAINTIEN D'UNE REFORTE PARTIELLE DE LA FISCALITÉ DU PATRIMOINE .....	330



## INTRODUCTION

Le mot français « patrimoine » vient du latin *patrimonium* qui signifie littéralement « l'héritage du père ». Les rédacteurs du Code civil ont eu très peu recours au terme de patrimoine. C'est principalement à propos des successions que le concept de patrimoine émerge lors des travaux préparatoires du Code civil, sous l'angle de l'un de ses traits fondamentaux, l'unité de l'héritage<sup>1</sup>. La conception civiliste du patrimoine déborde néanmoins du droit des successions. Ch. Aubry et Ch. Rau définissent le patrimoine comme étant « l'ensemble des biens d'une personne, envisagé comme formant une universalité de droit »<sup>2</sup>. Depuis lors, la notion de patrimoine est devenue un concept central du droit privé dont use abondamment le législateur moderne. Il n'est pas surprenant que d'autres branches du droit y aient recours, à l'échelle nationale ou internationale, l'accent étant mis sur la conservation et la transmission du patrimoine, notamment aux générations futures. Un code du patrimoine a même été promulgué<sup>3</sup>. L'article 1<sup>er</sup> dudit code définit le patrimoine comme étant « l'ensemble des biens, immobiliers ou mobiliers, relevant de la propriété publique ou privée, qui présentent un caractère historique, artistique, archéologique, esthétique, scientifique ou technique ». Ce patrimoine n'est à l'évidence pas celui des civilistes. Le recours au concept de patrimoine confine à la métaphore, tout en étant révélateur de la force symbolique qu'il représente. Le patrimoine se présente ainsi comme un trait d'union entre une personne physique ou morale au sens du Code civil, l'État ou ses démembrements au sens du Code du patrimoine et ses biens présents ou à venir.

Il faut dès lors s'interroger sur l'appréhension du patrimoine par le droit fiscal, au miroir de la justice fiscale.

La réception par le droit fiscal de cette notion civiliste de patrimoine ne s'est pas faite sans difficulté. Peut-on au demeurant parler d'imposition du patrimoine ou d'imposition des patrimoines? En premier lieu, il n'existe pas

---

<sup>1</sup> Pierre-Antoine FENET, *Recueil complet des travaux préparatoires du Code civil*, t. XII, 1827, p. 189 : « chaque succession ne formera plus qu'un seul patrimoine, et l'on ne distinguera plus diverses espèces de biens pour les distribuer suivant leur nature à diverses lignes ou branches d'héritiers : tous les biens resteront confondus, comme ils l'étaient dans la main du défunt qui pouvait disposer de tous ».

<sup>2</sup> Ch. Aubry et Ch. Rau, *Droit privé français*, 6<sup>e</sup> éd., t. VI, Sirey, 1951, p. 229.

<sup>3</sup> Ord. n° 2004-178 du 20 février 2004.

de catégorie d'imposition unique correspondant à l'imposition du patrimoine. Celle-ci est morcelée selon les impositions existantes sur la fortune, les richesses, voire l'accumulation des richesses. Il existe un impôt de solidarité sur la fortune qui frappe la richesse économique « accumulée », tandis que l'impôt relatif aux mutations à titre gratuit frappe les donations et les successions au titre d'une fortune « transmise ». En dehors de ces impositions synthétiques sur le patrimoine, il existe des impositions analytiques comme semble l'admettre la doctrine de l'administration fiscale qui y rattache la redevance audiovisuelle au titre d'une taxation sur la possession d'un téléviseur. L'imposition au titre des plus-values est plus ambiguë. En effet, cette imposition au titre des gains mobiliers ou immobiliers concerne la valorisation du patrimoine. On remarque que ces plus-values ont une origine mixte puisqu'elles résultent à la fois de l'accroissement intrinsèque de la valeur du bien et de l'érosion monétaire. Si l'on rattache, comme le législateur français l'a fait depuis 1976, l'imposition des plus-values à l'impôt sur le revenu, l'imposition de la fraction de la plus-value qui tient à l'érosion monétaire n'est pas justifiable. Elle entraîne, en effet, une réduction du capital en monnaie constante. Dès lors que la taxation des plus-values n'est pas voulue comme une forme d'imposition du patrimoine « aliéné », l'effet de l'érosion devrait être éliminé. En second lieu, les impositions synthétiques sur le patrimoine traitent différemment le patrimoine artistique qui bénéficie d'avantages fiscaux liés au caractère « universel » de ces biens dans le cadre de la valorisation d'un patrimoine « national »; le patrimoine professionnel, largement exempté des impositions de droit commun afin de soutenir un marché de proximité; et *in fine* le patrimoine « privé », résiduel qui subit lesdites impositions.

Ces patrimoines constitutifs de richesses transmissibles n'échappent pas aux deux finalités qui ont modifié les nouvelles fonctions de l'impôt, au service de missions « correctrices ».

D'une part, les pouvoirs publics utilisent l'impôt pour orienter des comportements plus que pour obtenir des ressources. Il s'agit alors, par des dépenses fiscales, de favoriser certains secteurs sociaux et économiques. La légitimité de cette fonction extrabudgétaire ne s'est pas imposée sans difficulté.

D'autre part, la fonction de justice et de solidarité sociales de l'impôt, qui devait participer à une meilleure répartition de la richesse nationale, a été portée par un courant doctrinal favorable à la progressivité de l'impôt au détriment de la proportionnalité de l'impôt alors même que cette dernière technique fiscale semble revisitée.

Ce principe de distribution des richesses veut que la *res publica* soit allouée selon des critères d'ordre « équitable ». Dans cette perspective, les théoriciens de l'État ont consolidé avec John Rawls le ciment philosophique et idéologique d'une justice distributive dans un État moderne. Pour John Rawls<sup>4</sup>, il existe des inégalités qui sont illégitimes et contraires à la justice et à l'équité : ce sont d'une part celles qui pourraient toucher les libertés. Mais, à l'inverse, il y a également des inégalités qui sont parfaitement légitimes et conformes à la justice et à l'équité : ce sont celles qui ont eu pour résultat de favoriser les plus désavantagés.

Les pouvoirs publics ont ainsi orienté, ces dernières années, leurs politiques fiscales à la faveur d'une justice distributive, voire redistributive aux fins de correction des inégalités de patrimoine. Tantôt, il s'agit de favoriser une répartition intrafamiliale des richesses : le législateur cherche alors à imposer une justice fiscale **dans** l'imposition du patrimoine. Tantôt, il importe de favoriser la répartition intergénérationnelle des richesses : les pouvoirs publics sont alors animés par la volonté de promotion d'une justice fiscale **par** la taxation du patrimoine, composante d'un outil plus global de redistribution des richesses.

## **1. LA JUSTICE FISCALE DANS L'IMPOSITION DU PATRIMOINE**

### **1.1. LES PRINCIPES CORRECTEURS D'UNE JUSTICE DISTRIBUTIVE**

1) Les droits de mutation à titre gratuit présentent deux avantages sur un plan économique.

D'une part, l'imposition du patrimoine présente la particularité d'être efficiente dans la mesure où elle ne paraît pas réduire l'incitation à travailler et aurait des effets positifs au regard des dépenses de consommation des jeunes générations.

D'autre part, ces droits de mutation présentent par ailleurs un intérêt particulier sur le plan de la justice distributive puisqu'ils concernent les patrimoines, et non les revenus, et que les premiers sont plus concentrés que les seconds.

Toutefois, les droits de mutation à titre gratuit présentent la caractéristique d'être indépendants du niveau de patrimoine de celui qui

---

<sup>4</sup> Voir John RAWLS, *Théorie de la justice*, Paris, Éditions du Seuil, 1987, pp. 93 et suiv.

bénéficie de la donation, ou de l'héritage, alors que ces droits sont supposés avoir pour objet de corriger des inégalités de fortune d'une génération à l'autre.

2) Sur un plan idéologique, jusqu'à la loi de finances du 25 février 1901 relative aux droits de succession<sup>5</sup>, les notions de l'impôt-échange théorisées par Pierre-Joseph Proudhon<sup>6</sup> et de l'impôt-prime d'assurance développées par Émile de Girardin<sup>7</sup> constituent le ciment d'un État non interventionniste. L'impôt sur les successions représentait en quelque sorte une contrepartie pour la sécurité des biens que l'État garantissait aux individus. Avec la loi de 1901, sur le terrain de la mesure de l'impôt, la thèse de la progressivité de l'impôt s'affirme au détriment de la proportionnalité du tarif. L'impôt sur les successions a également pour fonction de corriger les inégalités de fortunes transmises par l'héritage, et ce, au moyen de taux plus élevés applicables aux successions importantes<sup>8</sup>.

3) L'imposition synthétique sur le capital « accumulé » est instituée en France assez tardivement, en 1981, sous l'appellation d'impôt sur les grandes fortunes devenu, en 1988, l'impôt de solidarité sur la fortune. Cette imposition présente des vertus économiques et de justice fiscale. La première est que le patrimoine représente une assiette beaucoup plus large que les revenus. Le patrimoine net des ménages représente en effet en France environ cinq années de produit intérieur brut (« PIB »). Cette assiette a par ailleurs été, au cours des 30 dernières années, beaucoup plus dynamique que celle constituée par les revenus, car le rendement total du patrimoine a été très supérieur, en moyenne, au taux de croissance des revenus qui, sur une

---

<sup>5</sup> Pour un commentaire de la loi, voir notamment, Jean ALIX, *Traité pratique du régime fiscal des successions au courant de la nouvelle législation*, Gazette du palais, Paris, 1901, 577 pages; P. Guérin, *La loi du 25 février 1901 sur le régime fiscal des successions*, thèse Université de Caen, 1903, 277 pages.

<sup>6</sup> Pierre-Joseph PROUDHON, *Œuvres complètes*, Paris, A. Lacroix, Verboeckhoven et Cie, 1850-1871, 26 tomes, t. 15, Théorie de l'impôt, 1868, p. 40.

<sup>7</sup> Émile DE GIRARDIN, *Le socialisme et l'impôt*, en particulier, l'auteur précise : « Tout impôt qui n'est pas la garantie d'un risque, le prix d'une marchandise ou l'équivalent d'un service, est un impôt qui doit être abandonné », Paris, Michel Levy, 1849, p. 120.

<sup>8</sup> Voir Thomas PIKETTY, *Les hauts revenus au XX<sup>e</sup> siècle*, Éditions Grasset, 2001. L'auteur relève dans l'annexe J que les taux applicables aux successions furent relevés très fortement pendant l'entre-deux-guerres et notamment par la loi du 31 décembre 1936 qui fixait en ligne directe un taux maximal de 60 %. Surtout, depuis la loi de finances pour 1984 du 29 décembre 1983, le tarif de l'impôt n'avait jamais évolué.

longue période, est égal à celui du PIB. En outre, les trois quarts du patrimoine des ménages sont composés d'actifs non financiers, immobiliers principalement; lesquels sont fixes et, partant, non transférables en dehors du territoire national.

La deuxième vertu au regard de la justice fiscale est de taxer le stock de patrimoine. Cela présente sur le plan de la technique fiscale l'avantage de pouvoir appréhender les facultés contributives de redevables très aisés, mais qui choisissent de capitaliser leurs revenus pour échapper à l'imposition sur le revenu.

## **1.2. LA FISCALITÉ DU PATRIMOINE FAVORABLE À UNE TRANSMISSION TRANSGÉNÉRATIONNELLE**

1) Les motivations sociales de ces dispositifs tiennent pour l'essentiel à la situation parfois précaire du conjoint survivant. Accompagnant une réforme civile des libéralités qui prend appui sur une revalorisation des droits du conjoint survivant en 2001 et sur un assouplissement des transmissions transgénérationnelles notamment par voie de donation-partage en 2006, le législateur fiscal a, d'une part, accru les abattements applicables en ligne directe tant pour les donations-simples ou donations-partage, au demeurant, que pour les successions. Depuis la loi TEPA du 22 août 2007, le législateur exonère de tout droit de succession les conjoints survivants et partenaires pacsés, y compris au titre des réversions d'usufruit dans le cadre de la loi de finances pour 2008.

2) Les motivations économiques de ces transmissions ont pour objectifs de réduire les droits de succession au titre des droits de mutation entre vifs et de maintenir les exploitations individuelles ou sociétaires notamment dans un cercle familial.

À ce titre, des exonérations de droits de mutation à titre gratuit ont été instituées au titre des dons en numéraires, mais ce, en fonction du lien de parenté entre les donateurs et les donataires et de leur âge puisqu'il s'agissait de favoriser la capacité de consommation des jeunes générations. En outre, afin d'alléger les droits de mutation à titre gratuit et l'ISF (« ISF ») au demeurant, des pactes d'associés communément appelés pactes « Dutreil », du nom de leur initiateur, permettent d'obtenir sur la valeur vénale de l'entreprise ou des droits sociaux un abattement de 75 %, sous réserve d'une durée minimale de conservation des biens de deux ans au titre d'un engagement collectif et de quatre ans au titre d'un engagement individuel souscrit par les donataires ou héritiers de ces biens. Une telle exonération

partielle est justifiée par la volonté de maintenir un tissu économique de proximité.

3) Ces transferts de propriété ont été largement adossés à des techniques civiles de transmission de patrimoine qui prennent en compte notamment une propriété partagée selon la technique du démembrement. Cette technique permet sur un plan civil de transmettre progressivement les biens, de dissocier parfois l'avoir et le pouvoir. Sur le plan fiscal, cette technique entraîne de fait une diminution des droits de mutation à titre gratuit, d'une part, parce que les droits sont assis sur la seule part transmise en démembrement de propriété et selon un barème fiscal fixé à l'article 669 du *Code général des impôts* (« CGI ») et, d'autre part, en vertu de l'article 1133 du CGI, l'usufruit rejoint gratuitement la nue-propriété, à l'exception de la mise en œuvre d'une présomption de « fictivité » codifiée à l'article 751 du CGI. Enfin, les transmissions d'entreprises qui bénéficient d'un pacte « Dutreil » peuvent s'accompagner d'un tel démembrement de propriété.

## **2. LA JUSTICE FISCALE PAR L'IMPOSITION DU PATRIMOINE**

### **2.1. L'IMPOSITION DU PATRIMOINE ET L'ACCROISSEMENT DES INÉGALITÉS DE PATRIMOINE**

1) Les statistiques démontrent un accroissement des inégalités au cours de ces dernières années. En effet, l'accumulation du patrimoine engendre des inégalités, que l'héritage perpétue. Ainsi, selon l'Insee, 10 % des ménages les plus aisés en termes de revenus bénéficiaient en moyenne, en 2009, d'un niveau de vie 6,7 fois plus élevé que les 10 % des ménages les plus démunis<sup>9</sup>. En revanche, si l'on considère les patrimoines, les 10 % de la population la plus riche détenaient en 2010 un patrimoine moyen 920 fois plus important que les 10 % de la population la plus pauvre. L'héritage joue un rôle déterminant dans les inégalités de patrimoine puisque, toutes choses égales d'ailleurs, les personnes ayant reçu un héritage ou une donation disposent en moyenne d'un patrimoine 1,8 fois supérieur aux autres. Enfin, ces inégalités se sont creusées au cours de ces dernières années : le rapport entre le patrimoine moyen détenu par les 10 % les plus riches et les 50 % les moins bien dotés est passé de 32 en 2004 à 35 en 2010<sup>10</sup>. Mais soulignons avec le Conseil des Prélèvements Obligatoires le paradoxe suivant :

---

<sup>9</sup> INSEE, *Les revenus et le patrimoine des ménages*, Paris, 2012.

<sup>10</sup> INSEE, *Les inégalités de patrimoine s'accroissent entre 2004 et 2010*, Insee Première, novembre 2011.

l'augmentation de la concentration des patrimoines augmente la capacité redistributive d'un prélèvement assis sur le stock de patrimoine<sup>11</sup>.

2) S'agissant d'un impôt redistributif comme l'ISF, de nombreux aménagements ont conduit à en réduire son rendement. En 2007, l'impôt sur la fortune a été notablement réduit. D'une part, l'abattement sur la résidence principale a été porté de 20 % à 30 %. D'autre part, le législateur a introduit la possibilité de déduire, dans une limite de 50 000 euros puis de 45 000 euros, 75 % des investissements effectués, directement ou à travers des holdings spécialisées, dans des petites et moyennes entreprises (« PME ») non cotées. Ce dernier dispositif, qui constitue une dépense fiscale de plus d'un milliard d'euros par an, a été largement utilisé comme un outil d'optimisation fiscale et n'a pas démontré son efficacité à dynamiser le financement des PME. En 2011, à la suite de la disparition du bouclier fiscal, l'impôt sur la fortune a été à nouveau modifié. Cette fois, le seuil d'imposition est passé de 800 000 euros à 1,3 million d'euros, et le barème a été allégé. Son rendement a donc sensiblement diminué.

Mais l'ISF avait déjà fait l'objet d'exonérations totales ou partielles depuis son institution et, au fil des années, faisant ainsi supporter l'impôt pour l'essentiel sur un patrimoine privé autre que professionnel et qu'artistique. Les investissements « passifs » dans des PME réalisés dans un cadre non professionnel ont été particulièrement soutenus par les pouvoirs publics au point d'exonérer ses détenteurs d'ISF, sous réserve d'une conservation de ces biens pendant cinq ou six ans selon les dispositifs.

3) Les statistiques de la DGFIP démontrent des transferts de domicile hors de France soutenus au cours des 10 dernières années. L'augmentation significative du nombre de ces départs depuis 2005 coïncide certes avec la disparition de l'*exit tax*, mais suggère par ailleurs que ceux-ci ne sont pas, en général, liés à des considérations fiscales compte tenu des modifications législatives intervenues depuis lors dont l'instauration, notamment, d'un bouclier fiscal. Ces données ne portent que sur le patrimoine taxable imposable à l'ISF et excluent donc le patrimoine dit professionnel qui est exonéré. Or, la plupart des départs de chefs d'entreprises dans un cadre professionnel peuvent être liés à un projet de cession dudit patrimoine. Ils permettent d'éviter que ce patrimoine n'entre dans l'assiette de l'ISF, en l'absence d'activité professionnelle, mais de façon beaucoup plus

---

<sup>11</sup> CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, rapport « Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs », mai 2011, pp. 285-287.

significative, que la plus-value générée lors de cette cession ne soit ni taxée en France, ni dans le pays de domiciliation du chef d'entreprise.

## **2.2. LE MAINTIEN D'UNE REFORTE PARTIELLE DE LA FISCALITÉ DU PATRIMOINE**

Il n'y a pas d'approche globale ou de réforme d'ensemble au titre de la fiscalité patrimoniale mais une impression de pointillisme où les modifications se succèdent pour corriger des « inégalités ».

1) Une refonte pour colmater les brèches de l'évasion fiscale internationale. La lutte contre l'évasion fiscale a pris une triple direction. En premier lieu, le dispositif de renseignements a été étendu dans le cadre des conventions fiscales et de la lutte contre les États et territoires non coopératifs. En second lieu, afin de permettre à l'administration de disposer des moyens de lutter plus efficacement contre la fraude réalisée par le biais d'États ou territoires avec lesquels la France n'échange pas de renseignements de nature bancaire, l'article 52 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 porte de trois à 10 ans le délai de reprise. En troisième et dernier lieu, il s'agit d'appréhender dans un cadre fiscal rigoureux des institutions étrangères qui peuvent avoir pour effet de réduire les droits de succession et l'ISF, comme l'institution du trust dans le cadre de l'article 14 de la première LFR pour 2011 du 30 juillet 2011.

2) Selon les estimations relevées dans le rapport de la Commission des finances au titre de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012, le coût total des mesures liées à la loi TEPA au titre des droits de mutation à titre gratuit s'élève en 2012 à 3 milliards d'euros<sup>12</sup>, soit plus de 25 % du rendement de l'imposition en question. En conséquence de quoi, la loi de finances rectificative pour 2012 du 17 août 2012 réduit l'abattement en ligne directe qui passe ainsi de 159 325 € à 100 000 €. En outre, le rapport fiscal des donations à la succession est effectué pendant une période de 15 ans à compter de la donation au lieu de 10 ans au préalable. Toutefois, le rendement total de ces mesures, dont la montée en puissance est progressive du fait de l'inertie en raison du délai de liquidation des successions, est

---

<sup>12</sup> Voir Rapport Sénat n° 689, deuxième loi de finances rectificative pour 2012, juillet 2012, p. 99 et Éric PICHET, « La réforme de la fiscalité patrimoniale de 2011 : sa logique, ses risques et ses coûts », *Revue de droit fiscal*, 2 juin 2011, n° 22, p. 367.

estimé à 140 millions d'euros en 2012, à 1,2 milliard d'euros en 2013 et à 1,4 milliard d'euros à partir de 2014.

3) En somme, nous avons constaté, d'une part, que l'ISF avait un rendement affaibli par une assiette « mitée » et que, d'autre part, les droits de donation et de succession n'ont qu'un effet relatif quant à l'objectif de réduction des inégalités de patrimoine. Il faut donc s'orienter vers une réforme globale qui prenne en compte, dans le cadre d'une économie mondiale, ces aspirations à une plus juste répartition de l'impôt. Les deux voies explorées par le législateur pour corriger les inégalités de patrimoine semblent aporétiques dans la mesure où les ressources fiscales attendues sont fragilisées par des mécanismes fiscaux réducteurs et notamment par celui de la territorialité de l'impôt. Il faut donc (ré)inventer une assiette élargie de l'imposition sur le patrimoine<sup>13</sup>. Mais il s'agit sans doute d'une version contemporaine du mythe de Sisyphe.

---

<sup>13</sup> Voir Marie-Christine ESCLASSAN, « La fiscalité du patrimoine des ménages est-elle réformable en France? », *Revue Française de Finances Publiques* n° 116, 2011, pp. 47 et suiv.



**LA FISCALITÉ COMPORTEMENTALE AU CANADA****André Lareau**

Professeur de droit

Faculté de droit, Université Laval, Québec

**TABLE DES MATIÈRES**

<b>INTRODUCTION</b> .....	335
<b>1. INFLUENCE DE LA FISCALITÉ SUR LE COMPORTEMENT</b> .....	336
1.1. FRAIS DE GARDE D'ENFANTS .....	336
1.2. FRAIS MÉDICAUX .....	337
1.2.1. Maladie cœliaque .....	339
1.3. TRANSPORT EN COMMUN ET ACTIVITÉS PHYSIQUES .....	339
1.4. LA TAXE SUR LES PRODUITS DE CONSOMMATION .....	341
<b>2. INFLUENCE DU COMPORTEMENT SUR LA FISCALITÉ</b> .....	343
<b>CONCLUSION</b> .....	346



## INTRODUCTION\*

La fiscalité est tentaculaire : il y a 35 ans, le juriste fiscaliste était, par définition, un spécialiste de cette branche du droit. Les années ont passé et aujourd'hui, compte tenu de la complexité de ce domaine, il ne suffit plus d'être fiscaliste. Certaines spécialités de la fiscalité ont vu le jour : fiscalité internationale, fiscalité successorale, etc. L'évolution plus récente de la fiscalité nous permet d'y ajouter de nouveaux vocables, tels que la fiscalité nutritionnelle et même la fiscalité comportementale.

Traiter de fiscalité comportementale, c'est accepter que la fiscalité puisse influencer certains comportements que la société désire soit soutenir, soit endiguer. Alors qu'il n'y a pas si longtemps, la fiscalité avait pour unique objectif de lever des fonds pour répondre aux besoins de l'État, elle sert également aujourd'hui d'outil d'intervention sociale. Cette nouvelle vocation du système fiscal est certes éloignée de l'objectif initial de neutralité tel que l'écrivait le juge Iacobucci de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*<sup>1</sup> : « La neutralité et l'équité fiscale sont des objectifs clés de notre système fiscal. La neutralité fiscale est enfreinte par des allègements fiscaux, dont le but est d'influencer le comportement des gens par des mesures fiscales les incitant à adopter certains types de conduite<sup>2</sup>. »

Ce rôle plus social que joue maintenant la fiscalité avait été anticipé dans le rapport Carter, document déposé à la Chambre des communes en 1967, qui a été à l'origine de l'importante réforme de la fiscalité canadienne de 1972 :

« Dans l'intérêt public, on devrait inciter les gens à faire certaines dépenses personnelles qui ont des répercussions sociales utiles. En toute justice, il faudrait consentir des allègements pour tenir compte de la faible faculté contributive de ceux qui doivent faire face à des dépenses incompressibles, et

---

\* L'auteur remercie M. Samuel Charest, étudiant au Diplôme de droit notarial à la Faculté de droit de l'Université Laval pour la recherche qu'il a effectuée. Les erreurs ou omissions sont toutefois celles de l'auteur uniquement.

<sup>1</sup> [1999] 3 R.C.S. 804.

<sup>2</sup> *Id.*, par. 60.

pour offrir un stimulant efficace à une réalisation plus complète des objectifs sociaux<sup>3</sup>. »

Dans le présent texte, nous abordons, à l'aide d'exemples, certaines mesures fiscales qui ont pour but d'orienter le comportement des contribuables, tout en relevant certaines lacunes sur le plan de l'équité.

La fiscalité comportementale n'est pas unidirectionnelle : si la fiscalité influence le comportement, le comportement du contribuable peut aussi avoir un effet sur les conséquences fiscales d'une situation donnée. Afin d'illustrer cette relation de cause à effet, nous ferons, dans un second temps, un bref retour sur le débat concernant la rectification judiciaire de contrats qui s'est tout récemment transporté devant la Cour suprême du Canada<sup>4</sup>.

## 1. INFLUENCE DE LA FISCALITÉ SUR LE COMPORTEMENT

Edwin R.A. Seligman<sup>5</sup> indique que l'évolution du concept de faculté contributive (*ability to pay*) qui a mené à la modernisation de la fiscalité telle que nous la connaissons aujourd'hui est une des assises de l'expression « justice fiscale » (*fiscal justice*) utilisée dès 1914 par cet auteur.

Quel lien peut-on voir entre cette approche de la justice fiscale fondée sur la capacité de payer et la fiscalité comportementale? Alors que la charge fiscale des contribuables est généralement modulée selon la capacité de payer des contribuables, il en va autrement lorsque la fiscalité tente d'influencer les comportements alors que cette capacité de payer n'est pas toujours prise en compte. En voici quelques exemples.

### 1.1. FRAIS DE GARDE D'ENFANTS

La *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>6</sup> du Canada permet aux contribuables de déduire, dans le calcul de leur revenu, une partie des frais de garde d'enfants.

---

<sup>3</sup> COMMISSION ROYALE D'ENQUÊTE SUR LA FISCALITÉ, *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, 6 volumes, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1966, T.3, p. 264.

<sup>4</sup> *Riopol c. Agence du revenu du Canada*, 2011 QCCA 954 (« *Riopol* »); *SMRQ c. Services environnementaux AES inc.*, 2011 QCCA 394 (« *AES* »).

<sup>5</sup> Edwin R.A. SELIGMAN, *The Income Tax History, Theory and Practice of Income Taxation*, 2<sup>e</sup> édition, New York, The MacMillan Company, 1914, p. 4.

<sup>6</sup> L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) et mod. (« L.I.R. »), art. 63.

Ainsi la fiscalité prend en compte cette dépense incompressible qui a sans doute un effet positif sur la société puisqu'elle permet aux parents, et surtout aux femmes puisque ce sont elles qui ont majoritairement renoncé à rejoindre le milieu du travail pour rester à la maison, de rester actifs sur le marché du travail.

Les paramètres de cette mesure sont cependant discutables sur le plan de l'équité tel que le montrent les statistiques fédérales<sup>7</sup>. Alors que le montant moyen réclamé au palier fédéral à titre de déduction pour frais de garde d'enfants par les contribuables dont les revenus se situent entre 30 000 \$ et 35 000 \$ est d'environ 3 000 \$, cette somme passe à 4 500 \$ pour les contribuables admissibles dont le revenu excède 50 000 \$ et elle culmine à 6 150 \$ lorsque les contribuables ont des revenus qui excèdent 250 000 \$.

Ainsi, non seulement les contribuables à revenus élevés ont-ils davantage les moyens de s'offrir les services de garde d'enfants, mais aussi le montant de la subvention obtenue par le biais du système fiscal sera-t-il plus élevé puisqu'il s'agit ici, non pas d'un crédit d'impôt calculé à taux fixe, mais plutôt d'une déduction calculée en fonction du taux d'imposition marginal du contribuable. En somme, c'est tout comme si l'État acheminait un paiement de soutien aux contribuables à hauts revenus qui font garder leurs enfants plus élevé que celui que recevront les contribuables à revenu plus modeste, simplement au motif que le revenu de la personne admissible est plus élevé. L'approche fiscale adoptée au Québec à l'égard des frais de garde, soit un crédit d'impôt remboursable inversé<sup>8</sup>, répond davantage aux préoccupations des familles, surtout celles à revenus modestes. Ainsi, que l'aide de l'État fédéral ne soit pas fixée selon le même mode que l'aide prévue au Québec passe encore, mais que l'aide favorise les mieux nantis, nous y décelons un grave problème d'équité et de justice sociale.

## 1.2. FRAIS MÉDICAUX

« Si la santé n'a pas de prix, elle a un coût<sup>9</sup> ». Les payeurs de taxes savent que le coût des soins de santé publics est déboursé par l'ensemble des

---

<sup>7</sup> Selon les statistiques publiées en 2011 par l'ARC qui visent l'année 2009 (en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/stts/gb09/pst/fnl/pdf/tbl2-fra.pdf>).

<sup>8</sup> *Loi sur les impôts*, L.R.Q. c. I-3 et mod., art. 1029.8.67 et suiv.

<sup>9</sup> Mars DI BARTOLOMEO, « Si la santé n'a pas de prix, elle a un coût. Mars Di Bartolomeo au sujet du domaine de la santé au Grand-Duché », *Le Quotidien*, 8 mai 2006 (en ligne : [http://www.gouvernement.lu/salle\\_presse/interviews/2006/05mai/20060508bartolomeo\\_quotidien/index.html](http://www.gouvernement.lu/salle_presse/interviews/2006/05mai/20060508bartolomeo_quotidien/index.html)).

taxes et impôts assumés par les contribuables. Ce que nous réalisons moins est que les soins de santé privés, non couverts par le régime étatique d'assurance maladie sont, eux aussi, financés partiellement par l'État alors qu'ils bénéficient à un segment particulier de la population.

C'est ainsi que la *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale accorde un crédit pour frais médicaux lorsque le total des dépenses annuelles familiales excède 3 % du revenu du contribuable<sup>10</sup>. L'adoption d'un seuil non admissible calculé en fonction du revenu a été jugée essentielle dès l'instauration de ce crédit dans la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* de 1942 à une époque où les soins de santé n'étaient pas couverts par un régime de protection étatique<sup>11</sup>. Cela témoignait de la volonté de l'État, même à cette époque, de respecter une certaine justice fiscale en refusant de participer à une dépense personnelle qui n'engendrait pas de fardeau anormalement lourd pour le contribuable<sup>12</sup>. Toutefois, ce seuil non admissible est plafonné, pour l'année 2012, à un montant de 2 019 \$ de sorte que les dépenses excédant cette somme donneront toujours droit au crédit, peu importe l'ampleur du revenu. Cela signifie que le pourcentage des dépenses inadmissibles pour les contribuables dont le revenu excède 67 000 \$ sera inférieur à 3 % et diminuera en fonction de l'accroissement du revenu.

Un peu plus de 4 millions de Canadiens ayant un revenu imposable ont réclamé le crédit pour frais médicaux pour des frais admissibles moyens de 2 105 \$<sup>13</sup>. Selon les statistiques, les contribuables ayant un revenu imposable inférieur à 50 000 \$ ont réclamé, en moyenne, 2 332 \$ à titre de frais médicaux alors que la réclamation de ceux dont le revenu excède 50 000 \$ atteignait une moyenne de 3 558 \$. Les contribuables dont le revenu imposable se situait entre 100 000 \$ et 150 000 \$ ont, pour leur part, engagé une dépense moyenne de 4 398 \$ et, de façon non surprenante, le montant de dépense admissible grimpe à 8 100 \$ lorsque le revenu imposable excède 250 000 \$. Ces statistiques montrent très clairement qu'une hausse du revenu génère une augmentation importante de la dépense pour frais médicaux. Il s'agit là encore d'un contresens sur le plan de l'équité puisque l'État, au lieu

---

<sup>10</sup> Art. 118.2 L.I.R.

<sup>11</sup> Pour une étude plus approfondie, voir André LAREAU, « L'utilisation de la fiscalité au Canada dans le financement des soins de santé : Une analyse comparative », *Revue Française de Finances Publiques* n° 102, 2008, p. 193-222.

<sup>12</sup> Sous réserve du crédit d'impôt remboursable prévu à l'article 122.51 L.I.R.

<sup>13</sup> Selon les statistiques publiées en 2011 par l'ARC qui visent l'année 2009 (en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/stts/gb09/pst/fnl/pdf/tbl2-fra.pdf>).

de percevoir des taxes et impôts pour que ces sommes servent à couvrir les dépenses de santé jugées essentielles, redistribuées, par le biais du crédit d'impôt, une partie importante de ces sommes à une couche plus aisée de la population.

### 1.2.1. Maladie cœliaque

Voici une parfaite illustration d'une situation où la fiscalité comportementale n'atteint nullement ses objectifs. Les personnes atteintes de la maladie cœliaque doivent suivre un régime strict qui suppose une renonciation aux produits avec gluten, entraînant ainsi des coûts supplémentaires compte tenu des aliments particuliers de substitution. Cet écart dans le coût d'acquisition du « panier d'épicerie » constitue une dépense admissible à titre de frais médicaux.

La procédure administrative requise par l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») pour réclamer le différentiel dans le calcul de ce crédit est à ce point élaborée qu'elle est susceptible de décourager tout requérant. Pour justifier les coûts différentiels, le contribuable doit joindre à sa déclaration de revenus la lettre d'un médecin, un résumé concernant chacun des produits achetés durant la période de 12 mois pour laquelle le crédit à l'égard de ces dépenses est réclamé ainsi qu'un reçu justifiant le coût de chaque produit acquis par le contribuable<sup>14</sup>. De plus, si plusieurs personnes d'une famille consomment les produits sans gluten, seuls les coûts reliés à la partie du produit consommé par la personne atteinte de la maladie donne accès au crédit. Bien que l'État cherche sans doute à éviter les abus, cette lourdeur administrative impose un fardeau considérable au contribuable visé alors que le poids financier additionnel moyen que doivent engager les personnes atteintes de cette maladie constitue certainement une donnée connue du monde de la santé. Parions que ces contraintes sont suffisantes pour décourager certains dans la réclamation de ce crédit!

### 1.3. TRANSPORT EN COMMUN ET ACTIVITÉS PHYSIQUES

Le domaine des frais médicaux et des frais de garde d'enfants ne sont pas les seuls où les statistiques permettent de diagnostiquer une entorse au principe de justice fiscale. Un phénomène semblable se produit autant à l'égard du crédit d'impôt pour le transport en commun que pour celui

---

<sup>14</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Produits sans gluten* (en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/tpcs/ncmtx/rtrn/cmpltng/ddctns/lns300350/330/clc-fra.html>).

favorisant la condition physique des enfants que l'État fédéral octroie par le biais de la législation fiscale<sup>15</sup>. Ces crédits, institués en 2006 et 2007 respectivement, visent pourtant des objectifs nobles : pour le premier, celui de favoriser l'utilisation du transport collectif, minimisant ainsi les effets nocifs du transport sur l'environnement; pour le second, celui de favoriser la santé des enfants en incitant les parents à les faire bouger davantage.

Encore une fois, les grands gagnants de cette mesure sont les mieux nantis. À titre d'exemple, en ce qui concerne le crédit visant le transport collectif, les déclarants dont le revenu se situe entre 35 000 \$ et 39 999 \$ ont réclamé des dépenses admissibles moyennes de l'ordre de 800 \$ alors que pour les contribuables dont le revenu se situe entre 70 000 \$ et 79 999 \$, cette somme était de 880 \$. Pour les contribuables dont le revenu s'élève à plus de 250 000 \$, cette somme s'élève à 947 \$<sup>16</sup>.

La situation est encore plus alarmante en ce qui a trait au crédit pour la condition physique des enfants. En effet, dans la tranche de revenus se situant entre 20 000 \$ et 25 000 \$, seulement 2,8 % des contribuables ont réclamé ce crédit pour une dépense admissible moyenne de 416 \$. Pour ce qui est des contribuables dont le revenu est de 70 000 \$ à 80 000 \$, 14,2 % des déclarants ont réclamé ce crédit pour une dépense moyenne qui se chiffre à 537 \$. Finalement, 22 % des déclarants ont réclamé ce crédit lorsque le revenu excède 250 000 \$ alors que la dépense moyenne bondit à 765 \$.

À ce chapitre, deux remarques s'imposent. D'une part, ce résultat est peu surprenant puisque seuls les contribuables qui connaissent l'existence de ces mesures fiscales peuvent en bénéficier. Or, les mieux nantis font souvent affaire avec des spécialistes de la fiscalité pour la préparation de leurs déclarations de revenus de sorte qu'ils bénéficient de cette information. D'autre part, particulièrement pour le crédit pour la condition physique des enfants, l'accès à ce crédit requiert une dépense préalable qui n'est pas à la portée de tous, tant et si bien que les plus fortunés seront davantage en mesure d'engager la dépense et, par conséquent, de bénéficier du crédit maximum admissible.

Dans le budget du 20 novembre 2012, le nouveau gouvernement du Québec a annoncé qu'il mettrait en place à compter de l'année 2013 un crédit

---

<sup>15</sup> Art. 118.02 et 118.03 L.I.R., respectivement. Un crédit semblable a aussi été institué à compter de 2011 pour les activités artistiques des enfants à l'article 118.031 L.I.R.

<sup>16</sup> Selon les statistiques publiées en 2011 par l'ARC qui visent l'année 2009 (en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/stts/gb09/pst/fnl/pdf/tbl2-fra.pdf>).

d'impôt remboursable pour les activités physiques, artistiques et culturelles des jeunes âgés de 5 à 16 ans. Ce crédit correspond à 20 % des frais admissibles, jusqu'à une dépense plafonnée à 500 \$ par enfant, ce qui correspond à un crédit d'impôt maximum de 100 \$ par enfant. De façon à éviter les écueils constatés au fédéral, les familles dont les revenus s'élèvent à plus de 130 000 \$ ne seront pas autorisées à bénéficier de ce crédit. Par ailleurs, puisque le crédit québécois prendra la forme d'un crédit remboursable, il bénéficiera même aux familles à faible revenu qui n'ont pas les moyens de payer de l'impôt. Toutefois, un problème demeure : comment déboursier la somme lorsque l'aide financière ne viendra que dans un an!

#### 1.4. LA TAXE SUR LES PRODUITS DE CONSOMMATION

Au-delà de sa fonction purement budgétaire, la fiscalité constitue un outil d'intervention sociale et cette mission se matérialise notamment par la taxation de produits – notamment le tabac et certaines boissons – dont la consommation entraîne des coûts de santé accrus pour la société.

Dans le domaine de la nutrition, la fiscalité canadienne joue un rôle bien trop timide et aurait avantage à copier les modèles européens et à faire preuve d'une plus grande agressivité afin d'influencer certains comportements. Récemment, le cadet de l'Assemblée nationale du Québec, le député Léo Bureau-Blouin, proposait sur sa plateforme interactive en ligne de taxer les boissons sucrées et les boissons « énergisantes »<sup>17</sup>. En France, la Commission des affaires sociales du Sénat adoptait le 7 novembre 2011 un amendement au projet de budget de la sécurité sociale qui visait à augmenter de 300 % la taxe sur l'huile de palme qui entre dans la composition de nombreux produits alimentaires, dont la populaire pâte à tartiner Nutella, et qui est soupçonnée d'avoir des effets nocifs sur la santé. L'amendement « Nutella » a depuis été rejeté par la Commission des affaires sociales de l'Assemblée nationale française<sup>18</sup> alors qu'une augmentation importante de la taxe sur les boissons énergisantes a été adoptée.

---

<sup>17</sup> LA PRESSE CANADIENNE, « Léo Bureau-Blouin lance une plateforme Web pour consulter les citoyens », *Le Devoir*, 18 décembre 2012 (en ligne : <http://www.ledevoir.com/politique/quebec/366658/leo-bureau-blouin-lance-une-plateforme-web-pour-consulter-les-citoyens>).

<sup>18</sup> AGENCE FRANCE PRESSE, « L'amendement Nutella repoussé en commission à l'Assemblée », *Le point.fr*, 21 novembre 2012 (en ligne : [http://www.lepoint.fr/societe/l-amendement-nutella-repousse-en-commission-a-l-assemblee-21-11-2012-1531663\\_23.php](http://www.lepoint.fr/societe/l-amendement-nutella-repousse-en-commission-a-l-assemblee-21-11-2012-1531663_23.php)).

Tous ne s'entendent pas sur l'efficacité de telles mesures. Selon une étude française, l'effet réel d'une taxe nutritionnelle serait faible à des niveaux conventionnels de taxation se situant entre 5 et 20 %.<sup>19</sup> Selon Paul Boisvert<sup>20</sup>, chercheur à la Chaire de recherche sur l'obésité à l'Université Laval, l'instauration d'une taxe nutritionnelle serait susceptible de générer des effets favorables non négligeables :

« Deux types d'objectifs justifient une taxe sur les boissons sucrées. Le premier consiste à hausser le prix de manière à inciter les consommateurs à en réduire la consommation (mesure comportementale). Le deuxième consiste à augmenter les revenus du gouvernement afin de financer des mesures préventives visant l'offre alimentaire santé (mesure fiscale). Il peut s'agir d'une subvention nutritionnelle, par exemple sur les fruits et légumes. D'autres interventions consistent à accroître la quantité de marchés publics de fruits et légumes ou encore à développer des programmes d'approvisionnement en fruits, en légumes et en lait dans les écoles. »

Nous souscrivons entièrement à la thèse de Boisvert selon laquelle, pour susciter l'adhésion de la population à des comportements plus sains, les recettes provenant de la taxation devraient être investis dans des programmes de promotion de la santé nutritionnelle<sup>21</sup>.

De telles taxes comportementales existent déjà sur les produits du tabac et ont sans doute contribué à la diminution du tabagisme. Alors, comment expliquer cette réticence quant aux autres produits de consommation que la communauté scientifique dénonce d'une seule voix?

Au-delà de l'outil fiscal dont nous préconisons la création, nous croyons qu'il est important de souligner la confusion qui existe entre, d'une part, les répercussions financières et d'autre part, les effets sociaux, recherchés par ces taxes comportementales. Par exemple, dans son budget de l'automne 2012, le gouvernement du Québec annonçait une augmentation de la taxe spécifique sur les produits du tabac, principalement présentée comme une mesure permettant d'assurer l'atteinte et le maintien de l'équilibre

---

<sup>19</sup> Fabrice ETILÉ, « La taxation nutritionnelle comme outil de santé publique: justifications et effets attendus », *Cahiers de nutrition et de diététique*, vol. 1, n° 1, mars 2012, p. 5-34 (en ligne : <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0007996011001982>).

<sup>20</sup> En ligne : [http://paulboisvert.blogspot.ca/2012\\_05\\_01\\_archive.html](http://paulboisvert.blogspot.ca/2012_05_01_archive.html).

<sup>21</sup> F. ETILÉ, précité, note 19.

budgétaire<sup>22</sup>. Bien que le taux de tabagisme, environ 20 % au Québec, soit stable<sup>23</sup>, l'État québécois est certainement conscient des effets du tabagisme sur la santé des citoyens et des coûts, de l'ordre de 1,6 milliard de dollars par an, que cela occasionne. L'État prend certes la bonne décision en augmentant ces taxes. Toutefois, quel est l'objectif recherché? Est-ce une mesure comportementale ou une mesure budgétaire? Le gouvernement, préoccupé par l'état des finances publiques, utilise les moyens les plus efficaces pour récolter des revenus, en se gardant bien d'annoncer une hausse d'impôt généralisée qui risque d'être impopulaire quand une hausse de taxe pour des consommateurs de services ou de biens est socialement plus acceptable, surtout lorsqu'elle vise des biens perçus comme non essentiels. Mais la mesure ne serait-elle pas plus congruente si le document budgétaire présentait cette hausse davantage comme une mesure visant à modifier des comportements liés au tabagisme plutôt que comme une mesure budgétaire? Aussi ne serait-il pas sage de permettre aux contribuables de suivre la trace du produit de cette taxe et d'en dédier une partie plus importante à la promotion de la santé et à la lutte antitabac? Pour l'heure, les revenus de cette taxe pour l'exercice 2013-2014 sont estimés à 984 M\$ et, de cette somme, 863 M\$ seront versés au fonds général, dont une part importante est certainement attribuée au ministère de la Santé dans les dépenses visant à soigner les fumeurs mais dont seulement 20 M\$ seront investis dans les bonnes habitudes de vie. Étrangement, 16 M\$ seront acheminés vers le Fonds du patrimoine culturel québécois<sup>24</sup>. Cherchez l'erreur...

## 2. INFLUENCE DU COMPORTEMENT SUR LA FISCALITÉ

La fiscalité offre une panoplie de mesures qui ont pour objet d'influencer la vie des contribuables et la société dans son ensemble. Mais il ne s'agit ici que d'un aspect de la fiscalité comportementale. En effet, il existe aussi des cas où c'est plutôt le comportement du contribuable qui a une incidence sur une situation fiscale donnée. Ainsi, bien que la fiscalité soit perçue comme un ensemble de règles purement objectives, la réalité est que le résultat fiscal peut être influencé par des éléments purement subjectifs associés au comportement du contribuable. Par exemple, est-ce que les tribunaux, dans l'application de la loi, devraient considérer des facteurs

---

<sup>22</sup> QUÉBEC, ministère des Finances, *Plan budgétaire 2013-2014*, p. H-43 (en ligne : <http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/Budget/20132014/fr/documents/Planbudgetaire.pdf>).

<sup>23</sup> *Id.*, p. A-109.

<sup>24</sup> *Id.*, p. C-15.

subjectifs, comme les intentions motivant les actes juridiques des contribuables, le niveau de compréhension de la loi par les contribuables ou les intentions qui motivent les démarches des contribuables auprès de professionnels de la fiscalité?

Puisque le droit fiscal est « un droit accessoire qui n'existe qu'au niveau des effets découlant des contrats »<sup>25</sup>, il est clair que les concepts fondamentaux de droit civil joueront un rôle prépondérant dans les concepts fiscaux applicables et que les facteurs subjectifs liés au contribuable ou à son comportement peuvent jouer un rôle prépondérant dans l'attribution des conséquences fiscales, notamment dans les situations mettant en cause l'interprétation des contrats.

À la suite d'appels interjetés par les administrations fiscales, la Cour suprême du Canada a récemment été saisie de deux litiges fiscaux qui illustrent l'application des concepts de droit civil dans un cadre fiscal. Il s'agit des affaires *AES*<sup>26</sup> et *Riopel*<sup>27</sup> où la Cour d'appel du Québec a autorisé la « rectification » de dispositions contractuelles faisant partie d'actes juridiques conclus par les contribuables, puisqu'elles ne traduisaient pas, selon la Cour, les intentions réelles des parties. Ces « erreurs » contenues dans ces documents avaient donné lieu à des conséquences fiscales non désirées par les contribuables qui cherchaient plutôt à effectuer des transactions à impact fiscal nul. Dans ces litiges, à notre grand étonnement, la Cour d'appel du Québec a fondé sa décision sur l'article 1425 du *Code civil du Québec*<sup>28</sup> en vertu duquel l'interprétation d'un contrat doit être effectuée selon la commune intention des parties :

« 20 En l'espèce, les parties étaient convenues d'une transaction conforme aux règles fiscales du pays et de la province de façon à ce qu'elle n'entraîne aucun impact fiscal immédiat. Dans les faits, les documents contractuels qu'elles ont signés ne reflétaient pas cette intention puisque, tel que les autorités fiscales devaient le découvrir par la suite, ils entraînaient un impact fiscal

---

<sup>25</sup> *La Reine c. Lagueux & Frères Inc.*, [1974] 2 C.F. 97, 103, cité dans Marc DUVAL, « Mise à jour concernant l'annulation pour cause d'erreur et la rectification au Québec », (2010), vol. 30, n° 1, *Revue de planification fiscale et financière* 37-76, p. 42.

<sup>26</sup> Précité, note 4.

<sup>27</sup> Précité, note 4.

<sup>28</sup> L.R.Q., c. C-1991 (« C.c.Q. »).

immédiat et important. La correction des documents contractuels permettra de refléter l'intention véritable des parties<sup>29</sup>. »

Selon nous, l'interprétation du contrat n'est nullement en cause dans de tels litiges. Les contribuables, ou leurs conseillers, ont tout simplement mal évalué les « conséquences » fiscales des transactions projetées. Par exemple, dans l'affaire *AES*, le calcul erroné du « prix de base rajusté » des actions effectué par le conseiller du contribuable ne peut être considéré comme un problème d'interprétation. Il s'agit simplement d'une faute professionnelle. Si nous sommes en présence d'une erreur ayant vicié le consentement à un acte juridique, la sanction la plus probable est, non pas la rectification du document, mais plutôt la nullité<sup>30</sup> dans la mesure où il ne s'agit pas d'une erreur inexcusable<sup>31</sup>.

Ainsi, la Cour suprême du Canada est maintenant appelée à se positionner sur l'effet que l'on doit attribuer à un élément subjectif, soit l'intention des parties, dans les conséquences fiscales découlant d'une transaction. Cette question est importante puisque si la Cour suprême maintient la décision de la Cour d'appel du Québec, cela pourrait ultimement signifier qu'un contribuable serait autorisé à éviter les conséquences fiscales non désirées découlant d'une transaction simplement en y apportant les correctifs *a posteriori*. En d'autres termes, le contribuable pourrait adopter un comportement fiscal très agressif dans le cadre d'une transaction et, dans la mesure où les administrations fiscales désapprouvent ses conclusions fiscales, il n'aurait qu'à présenter au tribunal une demande de rectification afin de modifier rétroactivement la documentation. Nous sommes d'opinion que, dans ces deux litiges, le droit civil ne contient pas les outils permettant de donner ouverture à la demande présentée par les contribuables.

La rectification judiciaire inspirée de la common law est non seulement difficilement justifiable en regard des principes de droit civil, mais aussi peu souhaitable. « Comme l'erreur est une opération de l'esprit, et, par conséquent, essentiellement subjective, l'erreur sur le contrat est difficile à prouver et partant à contrôler<sup>32</sup>. » Bien qu'on ne saurait accorder aux

---

<sup>29</sup> *AES*, précité, note 4.

<sup>30</sup> Art. 1400, al.1 C.c.Q.

<sup>31</sup> Art. 1400 C.c.Q.

<sup>32</sup> *Dumoulin c. Rawleigh Co. Ltd.*, (1925) 39 B.R. 241, cité dans Maurice TANCELIN et Daniel GARDNER, *Jurisprudence commentée sur les obligations*, 10<sup>e</sup> éd., Wilson & Lafleur, Montréal, 2010, p. 67.

administrations fiscales le droit de profiter des erreurs des contribuables, il ne faut pas non plus qu'un « droit à l'erreur » soit l'occasion pour les professionnels de la fiscalité de se dégager de leur responsabilité envers leurs clients.

## CONCLUSION

Le temps où la fiscalité ne servait qu'à lever les recettes de l'État est bel et bien révolu. La fiscalité comportementale est omniprésente et influencera de plus en plus les politiques fiscales dans les années à venir. Cependant, cette avenue sera profitable à l'ensemble de la société uniquement dans la mesure où la réflexion qui mènera à l'adoption de mesures fiscales permettant d'atteindre le comportement désiré fera appel à la collaboration des spécialistes du domaine visé. Par exemple, dans le domaine de la taxation des boissons sucrées, l'opinion des experts de la santé est primordiale et doit être prise en compte dans l'élaboration de politiques fiscales. De plus, il est primordial de veiller à ce que la mise en place de nouvelles politiques fiscales comportementales ait des retombées sur l'ensemble de la collectivité visée. Par exemple, nous avons montré que les effets du crédit d'impôt fédéral pour la condition physique des enfants sont nettement plus favorables aux parents nantis qu'à ceux qui sont démunis, alors qu'il s'agit d'une mesure fiscale qui, de toute évidence, doit viser également l'ensemble des parents. En somme, ces interventions doivent s'opérer avec un souci constant de respect du principe de justice fiscale.

**JUSTICE FISCALE ET ABUS DE DROIT :  
RÉFLEXIONS SUR LA DYNAMIQUE DE LA NOTION D'ABUS DE  
DROIT EN DROIT FISCAL FRANÇAIS**



**Marie-Christine Esclassan**  
 Professeur à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne  
 Directrice de la *Revue Française de Finances Publiques*  
 Secrétaire générale de FONDAFIP

**TABLE DES MATIÈRES**

**INTRODUCTION**..... 349

**1. UN CADRE JURIDIQUE MARQUÉ PAR UNE EXTENSION IMPORTANTE DE LA CONCEPTION D'ABUS DE DROIT** ..... 350

1.1. UNE PREMIÈRE ÉTAPE : L'INTRODUCTION DE LA NOTION ET LA CRISTALLISATION DE SA CONCEPTION ..... 350

1.1.1. Introduction et premiers développements..... 350

1.1.2. La cristallisation de la conception initiale : le recours à la fiction juridique ..... 351

1.2. UNE DEUXIÈME ÉTAPE : L'ÉLARGISSEMENT NOTABLE DE LA NOTION D'ABUS DE DROIT..... 351

**2. UN CADRE JURIDIQUE S'ACCOMPAGNANT D'UNE PROBLÉMATIQUE DE SÉCURITÉ JURIDIQUE** ..... 353

2.1.	UNE EXTENSION DE LA NOTION D'ABUS DE DROIT QUI SOULÈVE DES DIFFICULTÉS DU POINT DE VUE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE.....	353
2.2.	DES MÉCANISMES DE RÉGULATION EN VUE D'ASSURER AU MIEUX LA CONCILIATION DES INTÉRÊTS DU TRÉSOR ET DES INTÉRÊTS INDIVIDUELS.....	355
2.2.1.	La possibilité de saisir pour avis une instance consultative spécifique : le Comité d'abus de droit.....	355
2.2.2.	Une consultation préalable possible de l'administration : le rescrit ou ruling.....	356
2.2.3.	D'autres orientations récentes de la prévention du risque d'abus de droit.....	357

## INTRODUCTION

Il y a sans aucun doute un lien étroit entre justice fiscale et abus de droit. Si on considère que la justice fiscale implique que soit assurée au mieux l'égalité de tous devant la loi d'impôt et par suite le respect de tous de l'obligation fiscale, une réflexion sur l'abus de droit a toute sa place dans ce colloque. La justice exige en effet que soient efficacement réprimés tous les comportements qui cherchent à se soustraire à leurs obligations et donc y compris ceux qui sont qualifiés d'abus de droit. Le problème toutefois en matière fiscale est de savoir ce qu'il faut entendre par abus de droit. La question est délicate car la conception de ce qu'est un abus de droit peut varier selon les systèmes juridiques comme elle peut varier dans le temps à l'intérieur d'une même culture juridique.

Le droit fiscal français offre un bon exemple de réflexions sur ce sujet. Il montre un cadre juridique qui fait place depuis longtemps à la répression de l'abus de droit mais depuis moins longtemps tout de même que dans d'autres domaines tels le droit civil. C'est aussi un cadre juridique qui a été longtemps marqué par une conception relativement restreinte de la notion d'abus de droit tout en la sanctionnant sévèrement. Depuis quelques années on observe toutefois un changement notable avec une extension importante de l'approche de l'abus de droit et par voie de conséquence une sévérité accrue.

En la matière, le droit fiscal français illustre aussi que la recherche de la justice fiscale s'accompagne parallèlement d'une problématique de sécurité juridique. Dans certains cas la qualification d'abus de droit peut être en effet difficile. Il en est notamment ainsi lorsque le comportement incriminé – se soustraire à l'obligation fiscale – s'opère dans le respect apparent de la légalité et dans un contexte où le législateur encourage par ailleurs les stratégies d'optimisation fiscale. La détermination entre ce qui est interdit et ce qui est permis peut dans ces conditions s'avérer délicate, la difficulté étant alors de concilier justice fiscale et liberté de gestion. Dans le cas français, cette problématique a inspiré la mise en place d'un certain nombre de dispositifs de protection, le législateur ayant recherché par ce moyen d'assurer au mieux une conciliation entre répression des abus de droit et justice fiscale d'un côté et sécurité juridique des contribuables de l'autre. Quelle que soit la qualité de ces dispositifs, il n'est pas assuré que la conciliation espérée soit véritablement réalisée et qu'un équilibre harmonieux entre intérêt général et intérêts particuliers soit ainsi assuré.

## **1. UN CADRE JURIDIQUE MARQUÉ PAR UNE EXTENSION IMPORTANTE DE LA CONCEPTION D'ABUS DE DROIT**

On l'a déjà relevé. Si le droit fiscal français réprime depuis assez longtemps déjà l'abus de droit, l'apparition de cette qualification y est apparue plus tardivement que dans d'autres branches du droit, tel le droit civil. L'autre caractéristique est que cette apparition tardive s'est accompagnée d'une extension elle-même très tardive de l'approche de l'abus de droit par rapport à la conception initiale. On relatera rapidement ci-après les deux grandes étapes de cette évolution.

### **1.1. UNE PREMIÈRE ÉTAPE : L'INTRODUCTION DE LA NOTION ET LA CRISTALLISATION DE SA CONCEPTION**

Cette première étape a été celle de l'introduction en droit fiscal de la notion d'abus de droit ainsi que de la cristallisation de sa conception.

#### **1.1.1. Introduction et premiers développements**

On relèvera d'emblée que c'est moins l'idéal de justice que la pression des besoins budgétaires de l'État qui est à l'origine de l'introduction de la notion d'abus de droit en matière fiscale. Les premières applications de la notion dans le domaine datent de l'entre-deux-guerres, c'est-à-dire d'une période de reconstruction et de succession de crises. L'introduction de la répression des abus de droit en matière fiscale a correspondu avec la nécessité de mobiliser des ressources fiscales et de les sécuriser à l'égard des comportements cherchant à s'y soustraire. Une loi du 13 juillet 1925 instituée en matière de droit d'enregistrement décide à cet effet de réprimer les actes fictifs, la notion s'entendant de montages destinés à masquer la réalité d'opérations en vue d'échapper à l'impôt, le périmètre d'application étant restreint aux seuls droits d'enregistrement. C'est un peu plus tard, dans un autre contexte de crise et de besoins budgétaires, qu'une loi du 13 juillet 1941 va élargir sensiblement ce périmètre d'application en introduisant une procédure de répression des abus de droit qui désormais concerne également les impôts directs.

Au total et en une quinzaine d'années seulement, la dynamique d'élargissement a donc été remarquable en ce qui concerne le périmètre fiscal concerné, la répression fiscale de l'abus de droit concernant un éventail large d'impôts. Par la suite et bien plus tard ce périmètre va connaître encore de nouveaux élargissements en incluant de nouveaux impôts (taxe professionnelle et impôt de solidarité sur la fortune, loi de finances rectificative pour 2003).

### 1.1.2. La cristallisation de la conception initiale : le recours à la fiction juridique

Il est très remarquable que nonobstant ces élargissements successifs la conception initiale de l'abus de droit en matière fiscale ait conservé une trajectoire stable, en étant restée entendue de la même façon sur une longue période, et plus précisément depuis son introduction en 1925 et jusqu'en 2008.

Durant toute cette période en effet c'est une même approche qui a continué de prévaloir dans la législation, le seul critère légal de l'abus de droit en matière fiscale étant la fiction juridique, l'acte fictif ou le montage. Selon cette conception codifiée à l'article 1649 quinquies du *Code général des impôts* (devenu article L64 du Livre des procédures fiscales<sup>1</sup>), le comportement abusif consistait dans l'utilisation du droit pour dissimuler ou déguiser la réalité d'une opération, soit au moyen d'actes fictifs (par exemple une vente fictive dissimulant une donation), soit au moyen de montages destinés à maquiller une réalité en vue de se soustraire à l'impôt. Outre que de tels actes ou montages, selon l'article L64 du LPF, étaient dépourvus de force juridique en n'étant pas opposables à l'administration fiscale, ils encouraient une répression spécifique sévère consistant dans l'application d'une amende pécuniaire représentant 80 % de l'impôt élué.

C'est à cette conception restrictive qu'il a été mis fin en 2008 par le législateur, la réforme ayant débouché sur un élargissement notable de l'approche de l'abus de droit.

### 1.2. UNE DEUXIÈME ÉTAPE : L'ÉLARGISSEMENT NOTABLE DE LA NOTION D'ABUS DE DROIT

Cet élargissement a résulté de la modification par le législateur de l'article L64 du LPF et de l'incorporation d'un deuxième critère légal de la qualification d'abus de droit, ce critère étant comme on va le voir celui la

---

<sup>1</sup> Selon l'article L64 du LPF : « Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses :

- qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou une taxe de publicité foncière moins élevés
- ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus
- ou qui permettent d'éviter en totalité le paiement de la TVA. »

fraude à la loi, c'est-à-dire le détournement de la loi dans le but exclusif d'échapper à l'impôt. Depuis lors, la nouvelle rédaction de l'article L64 du LPF rappelle toujours que « l'administration est en droit d'écarter comme ne lui étant pas opposable les actes constitutifs d'un abus de droit ». Toutefois la nouveauté est que cette dernière dispose d'une palette élargie de qualification en pouvant désormais faire appel à deux critères distincts qui lui permettent de déterminer quels sont les actes constitutifs d'un abus de droit. Selon les termes mêmes de l'article L64, ce sont soit les « actes qui ont un caractère fictif », soit ceux « qui recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou des décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder l'impôt ».

En d'autres termes l'abus de droit n'est plus seulement limité à la fictivité d'un acte ou d'un montage. Il peut résulter également de la fraude à la loi lorsque celle-ci est opérée dans un but exclusivement fiscal. Dans le cas de la fraude à la loi, le contribuable ne recourt pas à la fiction juridique. Il utilise tout simplement toutes les possibilités offertes par la loi pour échapper à l'impôt. Autrement dit la lettre de la loi est respectée mais pas son esprit.

S'il est remarquable de constater que cette dynamique de la notion est intervenue une nouvelle fois dans un contexte de crise, il est à relever que le législateur n'en a pas été le véritable initiateur. La réforme du cadre juridique de l'abus de droit intervenue en 2008 n'a fait que traduire en effet une jurisprudence du Conseil d'État intervenue antérieurement par laquelle la Haute juridiction avait considéré que le concept de fraude à la loi, en vigueur dans la jurisprudence administrative, pouvait permettre en matière fiscale de remettre en cause des montages lorsque les conditions juridiques de l'abus de droit telles qu'énoncées par l'article L64 n'étaient pas réunies (CE 27 sept. 2006, n° 260050, *Société Janfin*). .

En ce sens, c'est donc bien le juge et non le législateur qui doit être regardé comme ayant été le véritable artisan de l'extension de la notion d'abus de droit en matière fiscale, une extension qu'annonçait également une précédente décision (CE 10 juin 1981) dans laquelle le juge administratif avait considéré qu'un acte sincère mais motivé exclusivement par des raisons fiscales n'était pas opposable à l'administration fiscale.

## **2. UN CADRE JURIDIQUE S'ACCOMPAGNANT D'UNE PROBLÉMATIQUE DE SÉCURITÉ JURIDIQUE**

La qualification d'abus de droit a toujours suscité des craintes notamment en raison de la sévérité avec laquelle le législateur l'a réprimée. Toutefois ces craintes ont légitimement pu s'accroître avec la réforme intervenue en 2008 celle-ci soulevant un certain nombre de difficultés au regard de la sécurité juridique des contribuables<sup>2</sup>. C'est aussi la raison pour laquelle le législateur s'est préoccupé d'y répondre par des mécanismes de régulation qui s'efforcent d'assurer une juste conciliation entre justice fiscale, lutte contre la fraude et protection des libertés individuelles.

### **2.1. UNE EXTENSION DE LA NOTION D'ABUS DE DROIT QUI SOULÈVE DES DIFFICULTÉS DU POINT DE VUE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE**

Tant que l'abus de droit relevait d'un seul critère, celui de la fiction juridique, le problème de la sécurité ne se posait pratiquement pas. Le contribuable qui ne faisait pas appel à l'acte fictif ou au montage était assuré de ne pas s'exposer au risque de la qualification d'abus de droit. En revanche, avec le deuxième critère, celui de la fraude à la loi, le risque est beaucoup plus élevé.

La première difficulté, et certainement la principale, est le délicat problème de frontière qui peut le cas échéant se poser entre le toléré et l'interdit, autrement dit entre ce qui relève de l'optimisation fiscale qui est permise, et ce qui relève de l'abus de droit qui est réprimé. Cette difficulté est d'autant plus grande que le droit fiscal contemporain a développé une véritable culture de l'optimisation fiscale, avec une multiplicité de dispositifs d'incitation et de stratégies qui sont offerts aux contribuables et que ces derniers peuvent être tentés d'utiliser. Sous cet angle, on ne peut que relever le problème de cohérence que posent les dispositions du droit fiscal français actuel qui d'un côté a démultiplié les techniques de « désarmement » fiscal et encouragé la recherche d'évitement de l'impôt sur le terrain légal, et de l'autre côté réprime néanmoins au titre de l'abus de droit les stratégies d'évitement de l'impôt par le biais de la loi.

La deuxième difficulté a trait au problème de prévisibilité que soulève fréquemment la loi actuelle, ce problème étant lié à sa qualité inégale mise

---

<sup>2</sup> Sur le problème de la sécurité juridique en matière fiscale, voir notamment les conclusions du rapport Fouquet, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, 2008.

notamment en exergue par la doctrine juridique française ainsi que par le Conseil d'État qui a consacré à cette thématique son rapport annuel de 2006. Lorsque la loi fiscale est trop générale et qu'elle ne précise pas suffisamment les conditions à respecter pour bénéficier d'exonérations, ladite loi génère une attractivité susceptible de se transformer en insécurité juridique pour les contribuables qui se sont placés dans ses prévisions. C'est ce qui a été observé notamment à propos du dispositif légal destiné à faciliter les restructurations économiques d'entreprises, dit « d'apport-cession ». Le dispositif prévoyait sans plus de précisions l'exonération de la plus-value réalisée lors d'apports de titres à des sociétés et le report de l'imposition lors de la cession des titres obtenus. Le caractère trop général de cette loi a encouragé un certain nombre de contribuables à chercher à bénéficier de ses dispositions, ce qui a donné lieu à des contentieux sur le sujet. Le Conseil d'État par deux arrêts en 2011 a été conduit à trancher sur le point de savoir si l'obtention d'un report d'imposition par un contribuable sur la base du dispositif légal d'apport-cession qu'il avait utilisé constituait ou non un abus de droit (CE, 24 août 2011, n° 31 6328, *Ciavatta*; CE, 24 août 2011, n° 314579 *Moreau*). Dans ces deux décisions, la Haute juridiction, faisant preuve de réalisme économique, a confirmé que la réponse à cette question dépendait de la finalité économique de l'opération. Si le montage avait pour seule finalité de permettre au contribuable, en interposant une société, de disposer effectivement des liquidités obtenues lors de la cession des titres, tout en restant détenteur des titres reçus en échange de l'apport, l'opération constituait un abus de droit. En revanche, s'il était avéré que la société qui a revendu les titres avait réinvesti le produit de la cession dans une activité économique, l'abus de droit n'était pas constitué.

La troisième difficulté que soulève l'extension du critère d'abus de droit au regard de la sécurité juridique tient à l'administration fiscale. Traditionnellement, et c'est dans l'ordre des choses, cette dernière a tendance à privilégier la protection des intérêts du Trésor. S'agissant de la qualification d'abus de droit, elle a facilement tendance à qualifier d'abus de droit l'utilisation par le contribuable de dispositifs qui lui sont favorables comme le révèlent les exemples tirés de la jurisprudence ainsi que ceux du rapport annuel du Comité d'abus de droit<sup>3</sup>. On en indiquera ci-après quelques-uns. Ainsi dans l'affaire *Société Janfin* citée précédemment qui a donné lieu à l'arrêt du Conseil d'État par lequel celui-ci a introduit en matière fiscale la notion de fraude à la loi, l'administration fiscale avait estimé qu'un achat d'actions au mois de décembre par cette société, suivi de la vente de ces titres une quinzaine de jours après, constituait un abus de

---

<sup>3</sup> Sur cet organisme voir *infra* section 2.2.

droit. Selon elle, la société, par cette opération, avait recherché à bénéficier du crédit d'impôt attaché à ces titres (avoir fiscal) en vue de payer moins d'impôt sur les sociétés, tout en ayant revendu à perte les titres quelques jours plus tard et dégagé une moins-value ayant elle-même abouti à diminuer les résultats imposables. Le Conseil d'État a infirmé cette position de l'administration.

De même dans le rapport 2010 du Comité d'abus de droit deux cas sont mentionnés dans lesquels l'administration a estimé qu'il y avait abus de droit; l'un concernait une société qui avait pris la décision de filialiser une activité qui était antérieurement assurée sous la forme d'une succursale; l'administration avait estimé que cette filialisation constituait un abus de droit en vue de payer moins d'impôt; le Comité a estimé qu'une telle décision ne constitue pas un abus de droit dès lors que la filiale n'était pas fictive. L'autre cas concernait un contribuable personne physique qui avait bénéficié d'une exonération de la plus-value sur cessions de titres inscrits dans un plan épargne actions (« PÉA »). L'administration avait estimé que le contribuable avait utilisé abusivement cette disposition en minorant le prix des titres logés dans le PÉA. Le Comité d'abus de droit a relevé que la valeur retenue par le contribuable correspondait à deux expertises de cabinets d'expertise comptable et qu'il n'y avait pas d'abus de droit.

## **2.2. DES MÉCANISMES DE RÉGULATION EN VUE D'ASSURER AU MIEUX LA CONCILIATION DES INTÉRÊTS DU TRÉSOR ET DES INTÉRÊTS INDIVIDUELS**

La préoccupation de prémunir le contribuable des risques que la qualification d'abus de droit est susceptible de lui faire encourir est ancienne. C'est ainsi que la loi du 13 janvier 1941 instituant une procédure spéciale de répression de l'abus de droit avait mis en place un organisme consultatif dont la saisine était obligatoire : le Comité pour la répression des abus de droit. Ce Comité, qui était conçu comme une instance non juridictionnelle, était chargé de se prononcer préalablement sur le bien-fondé de la qualification d'abus de droit. Sa compétence est par la suite devenue facultative.

### **2.2.1. La possibilité de saisir pour avis une instance consultative spécifique : le Comité d'abus de droit**

Cette voie de protection consistant dans la saisine d'une instance consultative existe toujours même si elle a connu des aménagements. C'est ainsi que le Comité pour la répression des abus de droit a fait place depuis 2008 à un Comité d'abus de droit qui a toujours la nature d'une commission consultative non juridictionnelle mais dont la composition a été réformée.

Alors qu'antérieurement à 2008, le Comité était exclusivement composé de magistrats de la Cour de cassation et du Conseil d'État ainsi que d'un professeur des facultés de droit ou de sciences économiques, sa composition depuis 2008 fait place à davantage de professionnels des milieux économiques et comptables. En sus de ses membres traditionnels (un conseiller d'État, un professeur des universités, un conseiller à la Cour de cassation), il comprend aussi désormais un avocat, un notaire, ainsi qu'un expert-comptable.

La saisine du Comité est équilibrée. Il peut être saisi facultativement par le contribuable – celui-ci dispose de 30 jours à compter de la notification dans laquelle l'administration l'informe de son intention de faire usage de la qualification d'abus de droit à son encontre – ou par l'administration. Le Comité rend des avis qui ne s'imposent pas à l'administration mais celle-ci suit en général les avis du Comité. Il rend un rapport annuel qui est publié. Il peut également publier régulièrement certains de ses avis, ce qui a une utilité certaine pour l'information des contribuables.

La réforme intervenue en 2008 a eu par ailleurs le souci que la sanction applicable en matière d'abus de droit (une amende pécuniaire) soit aménagée pour mieux répondre au principe de proportionnalité. Avant la réforme, l'amende était de 80 % des droits en principal à payer.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 elle a été ramenée à 40 %, le législateur ayant toutefois prévu qu'elle est portée à 80 % lorsque le contribuable a été le principal bénéficiaire de l'abus de droit ou le principal instigateur.

### **2.2.2. Une consultation préalable possible de l'administration : le rescrit ou ruling<sup>4</sup>**

Le droit fiscal français prévoit expressément que la procédure d'abus de droit n'est pas applicable lorsque le contribuable, préalablement à la conclusion d'un acte ou d'un montage, a consulté par écrit l'administration en lui fournissant tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de ces actes et que celle-ci a confirmé que l'opération ne présentait pas le caractère d'abus de droit (ou n'a pas répondu dans les six mois). Le rescrit ou ruling qui est d'une grande efficacité du point de vue de la protection qu'il offre au contribuable est dans la pratique française peu utilisé en ce qui concerne le risque d'abus de droit.

---

<sup>4</sup> Note de l'éditeur : le rescrit est assimilable à une décision anticipée au Canada.

### **2.2.3. D'autres orientations récentes de la prévention du risque d'abus de droit**

Pour l'avenir, le législateur français semble s'engager dans une nouvelle orientation qui consiste pour un certain nombre de secteurs à prévenir le risque d'abus de droit en limitant tout simplement la possibilité d'optimisation fiscale dans ces secteurs. Cette orientation concerne essentiellement les apports-cessions pour lesquelles des conditions plus strictes seront définies par la loi de manière à faire mieux respecter l'objectif de réserver les exonérations visées aux opérations de restructuration économique.



**L'ARRÊT *DUKE OF WESTMINSTER* OU LE LIBRE CHOIX  
DE LA VOIE LA MOINS IMPOSÉE**



**Chantal Jacquier**  
Avocate, LL. M.

**TABLE DES MATIÈRES**

INTRODUCTION.....	361
1. L'ARRÊT <i>DUKE OF WESTMINSTER</i> .....	362
2. INFLUENCE AU ROYAUME-UNI .....	362
3. INFLUENCE AU CANADA.....	363
4. BREF REGARD SUR L'INDE .....	364
CONCLUSION .....	364



**INTRODUCTION\***

C'est sous forme de fable teintée d'humour que nous avons conté l'histoire du duc et du jardinier lors du colloque sur la justice fiscale. Ici, nous dirons simplement ceci. Le duc est le Duc de Westminster et le jardinier, prénommé Frank, est un de ses fidèles et dévoués serviteurs.

L'affaire se situe en 1930 et concerne la surtaxe (initialement appelée *super-tax*) imposée depuis 1910 par le Parlement britannique sur le revenu des personnes les plus fortunées du Royaume-Uni. Le Duc de Westminster est une de ces personnes.

En 1930, le taux maximal de la surtaxe est de 41,25 % sur la partie du revenu total qui dépasse 50 000 £ (soit environ 2 500 000 £ actualisées, ce qui équivaut à près de 4 000 000 \$ CA actuels et 3 000 000 € actuels). Dans le calcul du revenu total, les gages payés ne sont pas déductibles, alors que les paiements annuels découlant d'une obligation personnelle en vertu d'un contrat sont déductibles.

Le duc s'engage donc, par contrat, à verser à Frank le jardinier ainsi qu'à une centaine d'autres serviteurs, une rente annuelle, payable sur une base hebdomadaire, pendant sept ans, même si les serviteurs continuent à lui rendre des services. Dans une lettre explicative des avocats du duc, il est indiqué que le duc s'attend que ses serviteurs, tant qu'ils travailleront pour lui, ne cumulent pas la rente et leurs gages habituels et en conséquence qu'ils se satisfont de la rente, à laquelle sera ajoutée une somme suffisante pour qu'ils continuent de recevoir chaque semaine un montant total identique à celui des gages qu'ils recevaient auparavant.

Le fisc anglais proteste : il s'agit toujours de gages en réalité (en substance), non déductibles du revenu total du duc aux fins du calcul de la surtaxe. Le duc conteste les cotisations du fisc jusqu'à la Chambre des lords qui est alors le tribunal de dernier ressort.

---

\* Pour plus de détails sur l'affaire *Duke of Westminster*, sur son contexte et sur l'adoption de la surtaxe en cause ainsi que sur les arrêts cités dans le présent texte (références et extraits), voir Chantal JACQUIER, « Le duc et le jardinier », (2012), vol. 32, n° 2 *Revue de planification fiscale et financière* 325-408.

## 1. L'ARRÊT *DUKE OF WESTMINSTER*

Le 7 mai 1935, la Chambre des lords donne raison au duc à quatre contre un : les rentes versées sont des paiements annuels découlant d'une obligation personnelle en vertu d'un contrat, déductibles du revenu total du duc aux fins du calcul de la surtaxe. Il ressort de l'arrêt *Duke of Westminster* un principe et une observation (*dictum*). Le principe est la primauté de l'effet juridique d'une opération sur sa substance, peu importe que le motif de l'opération soit ou non fiscal. L'observation, connue comme étant le *dictum* de lord Tomlin, est que « tout homme a le droit, s'il le peut, de diriger ses affaires de façon que son assujettissement aux impôts prescrits par les lois soit moindre qu'il ne le serait autrement ». Ce principe et cette observation sont étroitement liés à l'interprétation stricte et littérale des lois fiscales qui avaient cours alors.

## 2. INFLUENCE AU ROYAUME-UNI

L'arrêt *Duke of Westminster* a été suivi pendant plus de 45 ans au Royaume-Uni, avec la conséquence que le contribuable bénéficiait d'une certitude dans l'application de la loi fiscale à son égard et que cela lui donnait beaucoup de latitude en matière d'évitement fiscal. Les choses vont changer à partir de 1981. Dans l'arrêt *W.T. Ramsay Ltd.*, la Chambre des lords, d'une part, passe de l'interprétation stricte et littérale de la loi fiscale à une interprétation en contexte et selon son objet et, d'autre part, en analysant la nature juridique des opérations, elle prend en considération la réalité des faits, sans œillères et sans faire preuve d'immobilisme. Dans l'arrêt *Burmah Oil Co. Ltd.*, la Chambre des lords ajoute que l'observation de lord Tomlin ne dit rien ou presque rien sur le mode d'organisation des affaires que les tribunaux reconnaîtront comme diminuant valablement l'impôt qui serait autrement payable.

Suivent l'arrêt *Furniss c. Dawson* en 1984 évoquant le fantôme du duc qui a hanté pendant trop longtemps l'administration du droit fiscal, l'arrêt *Ensign Tankers (Leasing) Ltd.* en 1992 qui semble donner le coup de grâce à l'arrêt *Duke of Westminster* et l'arrêt *McGuckian* en 1997 qui affirme que l'observation de lord Tomlin a cessé d'être canonique. En 2004 dans *BMBF c. Mawson*, la Chambre des lords ne fait plus référence à l'affaire du duc de Westminster. La Cour suprême du Royaume-Uni, qui a remplacé la Chambre des lords en 2009, fait de même en 2011 dans l'arrêt *Tower MCashback LLP 1*. Elle ajoute que si incertitude il y a, c'est uniquement pour les contribuables qui, à l'aide de certains conseillers, testent les limites de la loi fiscale. Le *credo* est désormais le suivant : il s'agit de savoir si les dispositions législatives pertinentes, interprétées selon leur objet, visent à

s'appliquer à l'opération en cause, vue de façon réaliste. Le gouvernement britannique envisage toutefois pour 2013 l'adoption d'une règle générale anti-abus pour couvrir les cas où les tribunaux ne réussissent pas à contrer l'évitement fiscal.

### 3. INFLUENCE AU CANADA

Les choses évoluent différemment au Canada. En 1984, dans l'arrêt *Stuart*, la Cour suprême du Canada refuse d'écarter les opérations dont le but n'est pas commercial mais est uniquement fiscal. Les écarter reviendrait à rejeter le droit du contribuable d'organiser ses affaires pour réduire le plus possible son impôt. Toutefois, pour diminuer l'attrait de l'évitement fiscal et favoriser une application uniforme de la loi, la Cour mise sur la méthode dite méthode moderne d'interprétation, selon laquelle les termes de la loi doivent être lus dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur. Le législateur canadien et le législateur québécois réagissent à l'arrêt *Stuart* par l'adoption d'une règle générale anti-évitement, applicable à compter de 1988. La règle permet de supprimer l'avantage fiscal qui résulte d'opérations d'évitement entraînant un abus dans l'application de dispositions de la législation fiscale. La notion d'abus, étrangère à la common law, est lancée par le législateur dans le cadre de la règle générale anti-évitement.

En dehors de cette règle, le droit du contribuable d'organiser ses affaires pour payer le moins d'impôt possible est considéré au Canada comme étant un principe fondamental de droit fiscal : voir l'arrêt *Hickman Motors Ltd.* en 1997, puis l'arrêt *Shell* en 1999. L'arrêt *Hypothèques Trustco* semble changer la donne en 2005. L'interprétation de la loi fiscale est une interprétation textuelle, contextuelle et téléologique unifiée. Un nouveau dogme fiscal naît : cohérence, prévisibilité et équité du régime fiscal, que la Cour suprême lie au droit du contribuable d'organiser ses affaires pour payer le moins d'impôt possible, lequel n'est qu'atténué par la règle générale anti-évitement. Vient ensuite l'arrêt de la Cour suprême dans l'affaire *Lipson* en 2009, où les juges dissidents s'inquiètent pour la santé du duc et rappellent le nouveau dogme fiscal. Puis en décembre 2011, l'arrêt *Cophorne* réitère le dogme, sans trop insister sur l'équité. La Cour suprême y affirme qu'on ne saurait voir la réprobation morale du contribuable ingénieux qui fait jouer la loi fiscale en sa faveur dans le mot « abus » utilisé dans la règle générale anti-évitement : le contribuable peut opter pour les avenues propres à réduire son obligation fiscale comme l'indique l'arrêt *Duke of Westminster*; la détermination de l'objet d'une disposition fiscale ne comporte pas de jugement de valeur sur ce qui est bien ou mal.

L'influence du duc est encore bien présente au Canada.

#### 4. BREF REGARD SUR L'INDE

En Inde, en 1985, l'arrêt *McDowell* de la Cour suprême de l'Inde semble écarter l'arrêt *Duke of Westminster* sous l'impulsion du juge Reddy. Mais 27 ans plus tard, en 2012, la Cour s'y refuse dans l'arrêt *Vodafone*. Les commentaires du juge Reddy ne sont plus qu'un *obiter dictum*. Le législateur réagit immédiatement par l'adoption la même année d'une règle générale anti-évitement indienne et par d'autres modifications à la loi fiscale indienne.

#### CONCLUSION

Où se situe alors la justice fiscale? Le législateur, l'administration fiscale et les tribunaux ont un rôle à y jouer : celui de rendre moins laborieuse la détermination de l'objet des dispositions de la loi fiscale et, en tenant compte de cet objet mieux précisé, de fixer les limites auxquelles la liberté de choisir la voie la moins imposée doit être soumise. Pourquoi? Pour deux raisons : en vue de préserver l'intégrité des régimes fiscaux et pour être équitable vis-à-vis de l'ensemble des contribuables et non de quelques-uns.

C'est là que se trouve la justice fiscale. Et non dans l'histoire du duc et du jardinier qui fait partie du passé.

**L'ADMINISTRATION, LE JUGE ET LA JUSTICE FISCALE**

**TABLE DES MATIÈRES**

**RÉFLEXIONS FRANÇAISES**

- Marie-Christine Esclassan ..... 369
- Laurent de la Brosse..... 371
- Jérôme Michel..... 379

**RÉFLEXIONS CANADIENNES**

- Donald G.H. Bowman ..... 387
- André Legault ..... 407
- Anne-Marie Lévesque ..... 411
- Richard W. Pound..... 413



**RÉFLEXIONS FRANÇAISES**

<b>Marie-Christine Esclassan</b> .....	369
<b>Laurent de la Brosse</b> .....	371
<b>1. LE PRINCIPE D'ÉGALITÉ</b> .....	371
1.1. DES SOURCES MULTIPLES .....	372
1.2. UNE APPLICATION DIFFÉRENCIÉE.....	373
<b>2. UN RÔLE PARTICULIER DÉVOLU AU LÉGISLATEUR DANS LA FIXATION DE L'IMPÔT</b> .....	374
<b>3. L'ENCOMBREMENT DES JURIDICTIONS ADMINISTRATIVES</b> .....	376
<b>4. LA CRÉATION DU RESCRIT FISCAL</b> .....	376
<b>Jérôme Michel</b> .....	379



## Compte-rendu des explications sommaires données par Marie-Christine Esclassan sur les systèmes administratif et judiciaire français en matière de fiscalité



**Marie-Christine Esclassan**  
Professeur à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne  
Directrice de la *Revue Française de Finances Publiques*  
Secrétaire générale de FONDAFIP

La procédure contentieuse dans le domaine de la fiscalité en France passe essentiellement par deux phases : une phase administrative et une phase juridictionnelle<sup>1</sup>.

**Phase administrative** : la **réclamation préalable** auprès de l'administration fiscale est un filtre qui permet à l'administration de régler un certain nombre d'erreurs, notamment celles qui concernent les impôts locaux.

Très peu de litiges fiscaux vont devant le juge.

---

<sup>1</sup> Pour plus de détails sur le « contentieux de l'assiette » ainsi que sur les conditions de forme et de délais de la phase administrative et sur les recours de la phase juridictionnelle, voir Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 11<sup>e</sup> éd., Paris, L.G.D.J. Lextenso, 2012, pp. 144-156.

La réclamation préalable auprès de l'administration fiscale est cependant, en cas de désaccord, la clé d'entrée pour saisir le juge. De plus, elle permet au contribuable de bénéficier d'un sursis de paiement qui vaut jusqu'à la décision du juge du premier degré (ce sursis de paiement ne s'appliquant plus en cas d'appel de la décision du juge du premier degré).

**Phase juridictionnelle** : il n'y a pas un juge fiscal unique en France. Il y a deux types de juges :

- le **juge administratif** qui n'est pas un juge spécialisé en matière fiscale mais qui, en cette matière, est compétent pour les litiges qui intéressent les impôts directs, les taxes sur le chiffre d'affaires et la taxe sur la valeur ajoutée (« TVA »);
- le **juge judiciaire** qui est compétent pour les impôts indirects autres que la TVA, les droits d'enregistrement, les droits de succession, les droits de donation, les droits de mutation à titre onéreux et l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF).

Du côté des juridictions administratives, il y a donc le tribunal administratif (juge administratif du premier degré), les cours administratives d'appel et, en cassation, le Conseil d'État (dont ce n'est pas le seul rôle).

Du côté des tribunaux judiciaires, il y a le tribunal de grande instance (juge du premier degré), les cours d'appel et, en cassation, la Cour de cassation.

Certains considèrent qu'il n'y a pas une égalité totale dans ce système. Il existe une vieille conception, qui n'est pas toujours vérifiée, selon laquelle le juge judiciaire serait plus protecteur notamment en matière de droits individuels. De plus, il peut arriver qu'il y ait des conflits de compétence; par exemple, les litiges sur la contribution sociale généralisée (CSG) sont tantôt de la compétence du juge administratif et tantôt de la compétence du juge judiciaire.

Il reste que, de façon sommaire, l'architecture de la procédure contentieuse en matière fiscale est la suivante : la réclamation préalable puis le recours au juge administratif ou au juge judiciaire selon la compétence qui lui est attribuée.

## Propos de Laurent de la Brosse



**Laurent de la Brosse**, avocat  
spécialisé en droit public  
Barreau de Paris

L'application du concept de **justice fiscale** n'apparaît pas évidente pour un praticien du droit dans les relations qu'il peut avoir avec le juge, l'administration et surtout ses clients.

Pourtant, ce concept est au cœur de notre droit au travers notamment du principe d'égalité.

### **1. LE PRINCIPE D'ÉGALITÉ**

Le principe d'égalité revêt une signification très forte en droit français du fait de l'histoire même de notre pays.

Ainsi, la devise de la République, Liberté – Égalité – Fraternité, érige l'égalité comme l'une des pierres angulaires de notre système démocratique.

Devant le juge cette notion d'égalité joue **un rôle central** car c'est elle qui va notamment permettre de déterminer si l'action de l'administration est légale.

Dans ce cadre, la mise en œuvre d'une justice fiscale pose la question de savoir si le juge est en **capacité d'appliquer le principe d'égalité** et **si le recours à celui-ci présente un caractère utile**.

Pour répondre à ces questions, il faut tout d'abord savoir que le juge dispose d'un nombre important de sources lui permettant d'appréhender le principe d'égalité.

### 1.1. DES SOURCES MULTIPLES

Ces sources sont à la fois **textuelles** et **jurisprudentielles**.

S'agissant des **références textuelles**, on peut citer :

- la Constitution : qui prône « l'égalité devant la loi de tous les citoyens, sans distinction d'origine, de race ou de religion » (article 1<sup>er</sup>);
- la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qui fait partie intégrante du bloc de constitutionnalité, en particulier :
  - son article 6 : « La loi doit être la même pour tous » et
  - son article 13 qui revêt une importance toute particulière en matière fiscale : « pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses de l'administration une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leur faculté ».

Le juge a, dans ce cadre, également été amené à lui-même ériger le principe d'égalité comme un principe fondamental en prenant le soin d'en fixer les contours.

Ainsi :

- pour le Conseil constitutionnel : « le principe d'égalité ne s'oppose, ni à ce que le législateur **règle de façon différente des situations différentes**, ni à ce qu'il déroge à l'égalité **pour des raisons d'intérêt général**, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte **soit en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit** »;
- pour le Conseil d'État : « la fixation de tarifs différents applicables pour un même service rendu à diverses catégories d'usagers [...], implique

[...], soit qu'il existe entre les usagers des **différences de situations appréciables**, soit qu'une **nécessité d'intérêt général en rapport avec les conditions d'exploitation du service ou de l'ouvrage commande cette mesure** ».

## 1.2. UNE APPLICATION DIFFÉRENCIÉE

L'analyse de la jurisprudence montre, toutefois, que l'application du principe d'égalité est appliquée de manière **plus ou moins rigoureuse** selon la matière à laquelle le juge y est confronté.

Ainsi, **en matière pénale**, l'application du principe d'égalité est particulièrement rigoureuse, et l'affaiblissement des garanties de procédure pénale n'est admise que rarement, même dans des matières comme la lutte contre le terrorisme, et doit, en tout état de cause, être strictement proportionnée au regard des objectifs poursuivis.

**Par contre, en matière fiscale**, le principe d'égalité offre plus de possibilités de modulations, puisque, en pratique, « plusieurs principes » d'égalité sont appliqués :

- le principe d'égalité devant la loi : c'est l'acceptation classique du principe d'égalité qui ne s'oppose pas à **l'application de règles différentes** à des **situations différentes** ou justifiées par des **raisons d'intérêt général**;
- le principe d'égalité devant l'impôt et d'égalité devant les charges publiques qui est plus spécifique à la matière fiscale.

Dans ce dernier cas, la « contribution commune », doit être « également répartie », mais en fonction des facultés contributives de chacun.

C'est ce principe qui justifie, par exemple, le **principe de progressivité de l'impôt sur le revenu** (qui a reçu, en droit français, une valeur constitutionnelle).

Dans ce cas, « pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des **critères objectifs et rationnels** » et ne doit pas par son action « entraîner **une rupture caractérisée de l'égalité entre tous les citoyens** ».

L'évaluation par le juge se fait normalement **au cas par cas**, en fonction de chaque imposition prise isolément.

C'est ainsi que le Conseil constitutionnel a pu considérer que le législateur, depuis la création de l'impôt de solidarité sur la fortune en 1988, n'avait pas créé de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques **grâce à la mise en place d'un dispositif de plafonnement.**

## **2. UN RÔLE PARTICULIER DÉVOLU AU LÉGISLATEUR DANS LA FIXATION DE L'IMPÔT**

Autre élément important, en France, il revient au législateur de fixer « l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».

Cette compétence du législateur constitue à la fois une garantie pour le citoyen mais aussi un handicap dans la préservation de ses droits dans la mesure où les juridictions qui traitent du contentieux fiscal ne sont pas habilitées à apprécier la conformité à la Constitution d'une disposition législative.

Ainsi, cette situation pouvait conduire à ce que des lois non soumises au contrôle du Conseil constitutionnel pouvaient recevoir application alors même qu'elles pouvaient s'avérer contraire au principe d'égalité.

Cette difficulté a été aujourd'hui levée avec le droit reconnu, depuis le 1<sup>er</sup> mars 2010, à toute personne qui est partie à un procès de contester la constitutionnalité d'une loi portant atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit.

C'est ce que l'on appelle la **question prioritaire de constitutionnalité** qui sera traitée devant le Conseil constitutionnel par renvoi de la juridiction.

Cette réforme importante a conduit les avocats à reconsidérer les moyens de légalité susceptibles d'être invoqués devant le juge.

En cela, la question prioritaire de constitutionnalité constitue un progrès important.

Ainsi, la question prioritaire de constitutionnalité a permis de :

- valider un dispositif de majoration de l'impôt sur le revenu permettant de lutter contre l'évasion fiscale;

Dans ce cas, le législateur avait prévu « une majoration de 25% du revenu professionnel lorsque celui est réalisé par des contribuables qui

n'adhèrent pas à un centre ou une association de gestion agréée », dans la mesure où l'adhésion à ces organismes permet de « favoriser une meilleure connaissance des revenus non salariaux » et œuvre ainsi pour « l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale » (décision du Conseil constitutionnel n° 2010-16 du 23 juillet 2010).

- réserver le principe d'une taxe générale sur les activités polluantes si celle-ci devait s'appliquer au stockage de déchets non polluants (les déchets inertes), alors que la taxe a pour but de réduire la consommation des produits polluants et limiter le développement des activités polluantes (décision n° 2010-57 du 18 octobre 2010);
- invalider un prélèvement fiscal supplémentaire de 25 % du bénéfice net d'une seule société agricole, alors que cette différence de traitement par rapport aux autres sociétés agricoles ne repose pas sur des critères objectifs et rationnels et est constitutive d'une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (décision n° 2010-52 du 14 octobre 2010).

Malgré son intérêt indéniable, un tel recours peut, toutefois, être limité dans sa portée dans la mesure où une disposition déclarée inconstitutionnelle est abrogée **à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision**, ce qui limite, en pratique, les effets aux prélèvements qui ne sont pas atteints par la prescription.

Surtout, la pleine application d'une justice fiscale suppose que le recours au juge présente également **un effet utile**.

Ce qui pose la question :

- de l'efficacité d'un contrôle réalisé par le juge qui va intervenir *a posteriori*;
- d'une répartition parfois peu lisible pour le contribuable de la compétence entre les juridictions judiciaires et administratives;
- et surtout de l'encombrement des juridictions.

### 3. L'ENCOMBREMENT DES JURIDICTIONS ADMINISTRATIVES

Il faut savoir qu'en France le délai moyen de traitement des affaires fiscales devant le juge de premier ressort est d'au moins deux ans.

Ce délai est porté à trois/quatre ans devant certains tribunaux.

Ce délai excessif est de nature à décourager tout contribuable qui voudrait faire valoir ses droits.

Elle a conduit, au début des années 2000, les pouvoirs publics à réfléchir à **des solutions alternatives de règlement des litiges** avec le développement des procédures amiables ou avec le recours accru aux procédures d'urgences dites de référés.

### 4. LA CRÉATION DU RESCRIT FISCAL

En matière fiscale, cette préoccupation a également conduit au développement progressif du **rescrit fiscal qui permet pour le contribuable d'obtenir de l'administration une prise de position formelle sur un sujet fiscal le concernant**.

La complexité des montages juridiques et les conséquences fiscales pouvant en résulter rendent, en effet, important le fait de pouvoir bénéficier d'une interprétation en amont de la règle fiscale.

Or, le principal élément de sécurisation juridique du rescrit réside dans le fait que l'administration s'engage pour l'avenir sur son interprétation de la norme fiscale et ne peut procéder, en conséquence, à aucun rehaussement ultérieur.

Toutefois, en pratique, plusieurs difficultés importantes subsistent :

- les rescrits pour lesquels le silence de l'administration au bout d'une durée donnée vaut approbation implicite sont aujourd'hui limités;
- il est parfois difficile de disposer d'une position claire, précise et engageante de la part de l'administration sur les questions qui lui sont posées;
- les contribuables sont souvent confrontés en pratique à un dilemme entre solliciter l'administration avec un risque de réponse défavorable et un

risque de contrôle accru ou s'abstenir de solliciter l'administration en appliquant sa propre interprétation avec un risque de contrôle moindre.

Le recours au rescrit fiscal s'avère également sanctionné par l'absence de tout contrôle du juge des positions prises par l'administration.

En effet, le juge s'estime, en règle générale, incompétent pour apprécier le bien-fondé des positions prises par l'administration dans le cadre d'un rescrit, dans la mesure, notamment, où celui sera amené à statuer dans le cadre d'un éventuel contentieux de l'imposition lié à la mise en œuvre d'un contrôle.

Cette situation s'avère préjudiciable car elle prive d'effet utile le recours au juge.

En cela, la proposition faite par le rapport Fouquet en 2008 pour « améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables » de créer un nouveau référé pour apprécier la position de l'administration dans un délai réduit (4 mois) nous paraît constituer une avancée importante.

Elle permettrait, en effet, de remettre le juge au cœur de l'action et lui permettre de jouer pleinement son rôle dans la mise en œuvre d'une justice fiscale.



## Intervention de Jérôme Michel



**Jérôme Michel**, Maître des requêtes  
au Conseil d'État

Le concept de justice fiscale est double. Il désigne en effet tout à la fois une réalité institutionnelle (une organisation judiciaire en charge du contentieux fiscal qui oppose l'administration et le contribuable, avec ses tribunaux, que ceux-ci soient spécialisés ou non dans le contentieux proprement fiscal, ses magistrats et sa procédure) et une valeur, celle de contribuer à une application juste de la loi fiscale.

Ainsi, le juge fiscal (mais n'est-ce pas l'office de tout juge?) est, à la fois, l'arbitre qui s'interpose entre l'administration fiscale et le contribuable en disant le droit (fiscal) et, pour reprendre une belle formule d'un juge canadienne, le « fiduciaire du contrat social ».

Explicitons ce propos à partir de l'expérience française et plus particulièrement de celle du Conseil d'État, principale juridiction fiscale française compte tenu des compétences respectives entre la juridiction administrative et la juridiction judiciaire.

Présenter cette expérience à un public de juristes canadiens demande quelques mots d'explication.

Le contentieux fiscal est généralement appréhendé en France comme un contentieux « objectif » de légalité même si, au regard des pouvoirs du juge, il relève du plein contentieux (autrement appelé contentieux de pleine juridiction). Il s'ensuit que lorsqu'il statue en matière fiscale, le juge français ne se borne pas à dire l'impôt contesté bien ou mal fondé. Il prononcera la décharge de l'imposition (autrement dit l'obligation pour l'administration de rembourser l'impôt établi illégalement) ou sa réduction, décharge éventuellement assortie des intérêts moratoires si ces derniers ont été demandés par le contribuable plaignant. Par ailleurs, le juge peut procéder à la décharge non de l'impôt mais de l'obligation de payer s'il estime que les opérations de recouvrement de la dette fiscale ont été engagées ou poursuivies de manière irrégulière.

Le contentieux fiscal français fait intervenir les deux ordres de juridiction (c'est l'une de ses difficultés) : l'ordre judiciaire avec à sa tête la Cour de Cassation et l'ordre administratif au sommet duquel se trouve le Conseil d'État.

À la différence de la Cour de Cassation (qui est une juridiction pleine et entière), le Conseil d'État présente la particularité (c'est la marque d'une véritable singularité, fruit de l'histoire française) d'être une institution d'une double nature. En effet, le Conseil d'État est un peu semblable au dieu Janus :

- il est la juridiction suprême de l'ordre administratif (juge de cassation des arrêts des cours administratives d'appel et de certains jugements des tribunaux administratifs de première instance à l'encontre desquels seul un pourvoi en cassation peut être formé). Le Conseil d'État peut aussi connaître du contentieux fiscal en premier et dernier ressort lorsqu'un décret portant sur la matière fiscale est contesté par un recours pour excès de pouvoir. Enfin, le Conseil d'État peut également connaître, dans le cadre du contentieux de la responsabilité de la puissance publique, de la responsabilité des services fiscaux;
- il est également le conseiller juridique du gouvernement, participant à la confection des lois et des actes réglementaires les plus importants. Il est en cela le digne héritier du Conseil d'État de la monarchie française et ainsi la mémoire du temps long de l'histoire de l'État français. Il est à noter que le Conseil d'État, dans ce rôle consultatif, connaît des différentes lois de finances avant leur examen par le Conseil des Ministres puis leur dépôt au bureau de l'Assemblée Nationale. À ce titre, il conseille juridiquement le gouvernement sur les réformes fiscales contenues dans ces lois de finances.

Le Conseil d'État comporte quelque 300 membres dont les deux tiers environ sont en activité au Conseil, le dernier tiers exerçant, pour des durées variables, au sein des administrations centrales ou déconcentrées, dans les cabinets ministériels, dans les entreprises publiques et, parfois même, sous certaines conditions statutaires, dans le secteur privé.

Le contentieux fiscal relève de la Section du Contentieux (le Conseil d'État en tant que juridiction). La Section du Contentieux est divisée en 10 sous-sections dont trois sont majoritairement des sous-sections chargées d'instruire et de juger les requêtes fiscales.

Les membres de la Section du Contentieux sont, selon des modalités variées, également membres de l'une des sections consultatives. C'est le système de la double appartenance (autre spécificité du Conseil d'État), qui n'est pas toujours facile à expliquer au-delà des frontières françaises – et parfois même au-dedans – mais qui a été jugé compatible avec la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales par la Cour européenne des droits de l'homme.

Par ailleurs, les membres du Conseil d'État sont recrutés parmi les meilleurs élèves de l'École Nationale d'Administration au grade d'auditeur. L'accès aux grades de maître des requêtes et de conseiller d'État leur est ainsi garanti. S'agissant de ces deux derniers grades, ceux-ci sont également accessibles, selon des procédures diverses, au « tour extérieur » qui permet d'intégrer au Conseil d'État des hauts fonctionnaires expérimentés ou encore des magistrats des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel, ou encore des magistrats de l'ordre judiciaire.

La répartition des compétences entre la juridiction judiciaire et la juridiction administrative s'opère en premier lieu, s'agissant du contentieux de l'assiette de l'impôt, selon la nature de l'impôt :

- relèvent de la compétence de la juridiction administrative – et donc en dernier ressort du Conseil d'État – les impôts directs (impôt sur le revenu auquel il convient d'ajouter la contribution sociale généralisée (CSG) et la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS), l'impôt sur les sociétés, les principaux impôts locaux tels que la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe d'habitation ou la contribution mobilière des entreprises qui a récemment remplacé la taxe professionnelle très décriée) ainsi que, pour des raisons historiques, la taxe sur la valeur ajoutée (« TVA »);

- relèvent de la compétence de la juridiction judiciaire les impôts indirects autres que la TVA, en tant que « gardienne du droit de propriété » : les impositions sur les successions, les droits grevant les mutations, l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), etc.

En matière de contentieux du recouvrement, les clés de répartition sont d'une très grande (et peut-être excessive) subtilité. Le juge judiciaire ou le juge administratif seront compétents selon la nature de la contestation du contribuable. Si ce dernier conteste la régularité formelle des actes de poursuite, le juge judiciaire sera compétent. Si, en revanche, le contribuable conteste le recouvrement pour des raisons de fond propres à celui-ci (exigibilité de l'impôt, qualité de redevable, quotité), c'est le juge administratif qui aura à en connaître.

Il faut bien comprendre que ce partage de compétence en matière fiscale n'a sans doute pas beaucoup de justification théorique satisfaisante. À tout le moins peut-on relever que la compétence principale du juge administratif en matière fiscale s'explique par la nature même du pouvoir d'imposer qui manifeste emblématiquement l'action unilatérale de la puissance publique.

Il ne faut cependant pas exagérer les inconvénients de ce système (lequel n'en a aucun?). Selon des chiffres donnés dans un rapport de la Cour des comptes en mars 2012 sur les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, les tribunaux administratifs ont été saisis de 23 523 requêtes tandis que les tribunaux de grande instance n'ont été saisis que de 748 contestations seulement. On le voit, les risques d'erreur – il peut y en avoir et il reviendra en dernière analyse au tribunal des conflits chargés de désigner l'ordre juridictionnel compétent en cas de doute – n'affectent pas la masse du contentieux fiscal français.

Cet éclatement des compétences n'a ainsi que peu de conséquences procédurales, l'essentiel des règles est aisément accessible dans le Livre des procédures fiscales (commun aux deux ordres de juridiction).

Il est d'ailleurs intéressant de noter que la part du contentieux fiscal au regard du contentieux général a tendance à diminuer ces dernières années. Ainsi, en 2001, le contentieux fiscal porté devant les juridictions administratives représentait 40 % du contentieux global tandis qu'en 2010, il ne représentait plus que 7 %. Cette baisse tendancielle peut s'expliquer peut-être par les raisons relevées par la Cour des comptes dans le rapport déjà mentionné. La Cour des comptes a en effet évalué les résultats de la politique publique d'amélioration de l'administration fiscale avec les

particuliers et les entreprises. L'enquête a été menée autour de plusieurs interrogations dont les principales étaient les suivantes :

- quelle place pour l'utilisateur?
- l'offre des services de l'administration fiscale est-elle adéquate?
- les contribuables sont-ils en mesure d'exercer leurs droits à être informés, rassurés, écoutés?

Les conclusions de la Cour des comptes sont ambivalentes. Elle relève que des progrès considérables ont été réalisés ces dernières années dans une meilleure prise en compte des besoins des contribuables (simplification des démarches, simplification de l'organisation de l'administration fiscale, dématérialisation de l'accès aux sources, notamment à la doctrine de l'administration qui, en France, revêt une importance considérable dans la mesure où, dans certaines conditions prévues par la loi, elle est opposable à l'administration par le contribuable. Ces progrès ainsi que le mécanisme de recours préalable obligatoire qui oblige le contribuable à contester son impôt en s'adressant d'abord à l'administration avant de saisir, le cas échéant, le juge (3 700 000 réclamations dont une part infime débouche sur une action contentieuse) peuvent expliquer pour une part cette moindre intensité du contentieux fiscal dans le moment présent.

Le juge fiscal ne peut rendre une justice satisfaisante que si les relations entre l'administration et les contribuables sont empreintes de sérénité et de confiance. Or, le tableau dressé par la Cour des comptes est loin d'être idyllique. À cet égard, le problème le plus aigu qui affecte le cœur de la relation entre l'administration, le contribuable et le juge reste ce que la Cour des comptes dénomme « la complexité fiscale », complexité alimentée par la sectorialisation fiscale des politiques publiques, l'intelligibilité limitée des textes d'origine européenne, l'instabilité permanente de la norme fiscale qui est contraire au principe de sécurité juridique consacré récemment par le Conseil d'État comme un principe général du droit.

Cette complexité nourrit à son tour l'incompréhension, entraînant chez de nombreux contribuables un « sentiment d'injustice ».

De la même manière, notons ici au passage, il est indéniable que les incertitudes juridiques nées de cette complexité fiscale pèsent sur la compétitivité et l'attractivité de la France dans une économie mondialisée.

Le juge est un arbitre avons-nous dit. À ce titre, dans le contentieux fiscal, la difficulté de son rôle est de se tenir à égale distance entre les protagonistes (administration et contribuables) et de concilier des principes (qui sont autant de valeurs traduites juridiquement) souvent contradictoires : concilier le respect des droits de la défense et les prérogatives de contrôles de l'administration, essentielles dans un système souvent déclaratif; protéger les garanties fondamentales du contribuable mais assurer l'effectivité du principe de nécessité de l'impôt; garantir la liberté des contribuables mais assurer la nécessaire répression de la fraude et de l'évasion fiscales.

Les questions posées au juge fiscal sont de plus en plus complexes et parfois aporétiques. Son rôle en devient décisif dans l'acceptation de la justice fiscale. À ce titre, l'instauration de la Question prioritaire de constitutionnalité (QPC) qui a introduit en France une forme de contrôle de constitutionnalité de la loi *a posteriori* constitue une avancée remarquable. Elle instaure désormais un véritable « dialogue des juges » entre la Cour de Cassation, le Conseil d'État et le Conseil constitutionnel. Elle marque la naissance d'un véritable « droit fiscal constitutionnel » fondé sur des grands principes qui sont autant de remparts à l'inutile complexité de la norme.

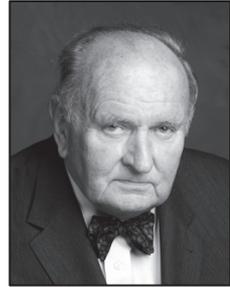
Cet arbitre est aussi ce « fiduciaire du contrat social » que nous évoquions au début de cette intervention. Pour le dire autrement, le juge de l'impôt, comme tout juge, assume, selon le philosophe Paul Ricoeur, son office dans la cité selon deux temporalités différentes. Le temps court du jugement. Juger c'est alors trancher le litige fiscal. C'est l'affaire de la justice fiscale au sens institutionnel, selon des règles de procédures et des méthodes d'interprétation légitime de la norme. Mais il y a aussi le temps long du jugement. Juger c'est alors réconcilier ou, à tout le moins, amener les protagonistes du procès, au-delà de la querelle, à une reconnaissance mutuelle. En contentieux fiscal, le rôle du juge est alors de faire comprendre au contribuable qui perd que l'impôt est une nécessité sociale et un devoir civique et à l'administration déboutée qu'un fraudeur ne se cache pas derrière tout contribuable.

**RÉFLEXIONS CANADIENNES**

<b>Donald G.H. Bowman</b> .....	387
<b>1. SIGNIFICATION DE LA JUSTICE</b> .....	388
<b>2. LA JUSTICE FISCALE</b> .....	394
<b>3. ATTITUDE DU JUGE POUR PARVENIR À LA JUSTICE FISCALE</b> .....	395
<b>4. EXEMPLES DE CAUSES OÙ LA JUSTICE FISCALE A PRÉVALU</b> .....	396
<b>André Legault</b> .....	407
<b>Anne-Marie Lévesque</b> .....	411
<b>Richard W. Pound</b> .....	413



## Propos de l'honorable Donald G.H. Bowman



**Donald G.H. Bowman**, ancien juge en chef de la Cour canadienne de l'impôt Fraser Milner Casgrain s.e.n.c.r.l.

C'est un honneur et un privilège d'être invité à participer au colloque Québec-France sur la justice fiscale. On m'a demandé de considérer ce sujet, la justice fiscale, du point de vue d'un ancien juge en chef de la Cour canadienne de l'impôt. Mais les opinions d'un juge ne sont sans doute pas très différentes de celles d'autres personnes.

Pour discuter judicieusement de la justice fiscale, il faut d'abord se poser plusieurs questions, à savoir :

- 1) Qu'est-ce que la justice? Les philosophes, les avocats et les universitaires s'efforcent de répondre à cette question depuis des siècles, sans vraiment parvenir à une définition.
- 2) Même si on réussit à résoudre la difficile question de la définition de la justice dans l'abstrait, cette définition est-elle applicable à la justice fiscale? Y a-t-il une différence fondamentale entre la justice tout court et la justice fiscale?
- 3) Est-ce que le juge d'un tribunal fiscal peut rendre ses décisions en fonction de sa conception de la justice fiscale?

- 4) Que doit faire le juge d'un tribunal fiscal quand il siège dans une cause où l'application stricte de la loi pourrait mener à un résultat injuste?

Si je parviens à répondre à ces quatre questions, cela prendra probablement tout le temps qu'on m'a accordé.

Auparavant, je dois cependant avouer mes « préjugés », ou du moins mes partis pris. Je n'en mentionnerai que trois :

- 1) Je crois que la plupart des décisions prononcées par une cour sont fondées sur les faits et le bon sens, et non pas sur des questions de droit.
- 2) Avant de rendre mes jugements, j'ai tenu compte des conséquences qu'ils pouvaient avoir; autrement dit, ma réflexion a pu être axée sur le résultat (*results oriented*). On m'en a accusé, on me l'a reproché, comme si c'était un péché. Je l'admets, et j'en suis fier. Y a-t-il une autre attitude justifiable pour un juge?
- 3) Il appartient au tribunal fiscal de protéger avec zèle le contribuable – y compris ses droits et libertés – contre l'administration fiscale de l'État. Après tout, c'est l'État qui établit les règles et qui rédige les lois; c'est l'État qui jouit de l'avantage du fardeau de la preuve (sauf en cas de pénalités ou de poursuites pénales); c'est l'État qui a en main les atouts, les cartes maîtresses. Les jeux sont faits d'avance contre le contribuable et il faut que le tribunal s'efforce d'établir un juste équilibre, non seulement quant au fond, mais aussi quant à la procédure.

## 1. SIGNIFICATION DE LA JUSTICE

Après avoir exposé mes partis pris, mes « préjugés », je vais essayer de définir ce qu'est la justice. La difficulté vient principalement de la subjectivité inhérente à ce concept.

Tout un chacun croit comprendre ce qu'est la justice et pense pouvoir la reconnaître et la définir. C'est un peu comme le bon sens dont Descartes a parlé dans son *Discours de la Méthode* :

« Le bon sens est la chose du monde la mieux partagée : car chacun pense en être si bien pourvu, que ceux même qui sont les plus difficiles à contenter en toute autre chose n'ont point coutume d'en désirer plus qu'ils en ont. »

Des conceptions de la justice s'opposent de façon marquée. J'en cite quelques exemples :

- a) Certains juges croient que leur rôle commence et se termine avec la maxime : « **La loi est dure, mais c'est la loi** » (*Dura lex sed lex*) et qu'ils ne peuvent chercher au-delà de celle-ci. La loi est une sorte de barrière ou de clôture impénétrable, rigide et insurmontable. Selon cette conception, le juge a à peu près la même liberté intellectuelle qu'un cheval qui porte des œillères.

Si le juge conçoit ainsi son rôle, il ne peut regarder que devant lui, et ni à gauche ni à droite. Il ne peut pas prendre en considération les conséquences de sa décision, ni se demander si sa décision s'accorde avec le bon sens ou avec l'équité. En d'autres mots, la justice se trouve uniquement dans les termes de la loi.

Cette attitude est illustrée dans une décision d'un tribunal écossais<sup>1</sup>. En voici des extraits traduits en français :

---

<sup>1</sup> *Thomson v. Glasgow Corporation*, Reports-1961, Scots Law Times, 237 (lord juge-greffier Thomson et lords Patrick, Mackintosh et Strachan), pp. 245-246.

« [...] It is an essential feature of the judge's function to see that the litigation is carried on fairly between the parties. Judges sometimes flatter themselves by thinking that their function is the ascertainment of truth. This is so only in a very limited sense. Our system of administering justice in civil affairs proceeds on the footing that each side, working at arms length, selects its own evidence. Each side's selection of its own evidence may, for various reasons, be partial in every sense of the term. Much may depend on the diligence of the original investigators, or on the luck of finding witnesses or on the skill and judgment of those preparing the case. At the proof itself whom to call, what to ask, when to stop and so forth are matters of judgment. A witness of great value on one point may have to be left out because he is dangerous on another. Even during the progress of the proof values change, treasured material is scrapped and fresh avenues feverishly explored. It is on the basis of two carefully selected versions that the judge is finally called upon to adjudicate. He cannot make investigations on his own behalf; he cannot call witnesses; his undoubted right to question witnesses who are put in the box has to

[TRADUCTION<sup>2</sup>] « [...] Un aspect essentiel de la fonction du juge veut que le litige se déroule d'une façon équitable entre les parties. Les juges se flattent parfois en croyant qu'ils ont pour tâche de rechercher la vérité. Cela n'est vrai que dans un sens fort restreint. Notre système d'administration de la justice dans des affaires civiles est fondé sur ce que chaque partie, sans lien de dépendance, choisit sa propre preuve. Le choix que chaque partie fait au sujet de sa propre preuve peut, pour diverses raisons, être partial dans tous les sens du terme. Cela peut dépendre énormément de la diligence des enquêteurs initiaux, ou de la possibilité de trouver des témoins ou encore de la compétence et du jugement des personnes qui préparent la cause. La question de savoir qui citer, quelles questions poser, quand arrêter et ainsi de suite sont des questions de jugement. Un témoin d'une grande valeur sur un point peut avoir été écarté parce qu'il présente un danger sur un autre point. Même pendant la présentation de la preuve, les valeurs changent, de précieux éléments sont éliminés et de nouvelles voies sont explorées avec ferveur. C'est sur la base de deux versions minutieusement choisies que le juge doit en fin de compte se prononcer. Le juge ne peut pas mener

<sup>2</sup> Traduction tirée essentiellement du jugement *Corsaut c. La Reine*, 2005 CCI 112 (« *Corsaut* »).

be exercised with caution. He is at the mercy of contending sides whose whole object is not to discover truth but to get his judgment. That judgment must be based only on what he is allowed to hear. He may suspect that witnesses who know the "truth" have never left the witness room for the witness box because neither side dares risk them but the most that he can do is to comment on their absence.

A litigation is in essence a trial of skill between opposing parties conducted under recognised rules, and the prize is the judge's decision. We have rejected inquisitorial methods and prefer to regard our judges as entirely independent. Like referees at boxing contests they see that the rules are kept and count the points. »

enquête pour son propre compte; il ne peut pas citer de témoins; il doit exercer avec prudence le droit qu'il possède sans conteste d'interroger les témoins qui sont à la barre. Il est à la merci de parties opposées dont le seul objectif est l'obtention d'un jugement en leur faveur plutôt que la recherche de la vérité. Le jugement doit être uniquement fondé sur ce qu'on lui laisse entendre. Le juge peut soupçonner que certains témoins qui connaissent la "vérité" n'ont jamais été appelés à la barre des témoins parce que ni l'une ni l'autre partie ne veut courir le risque de le faire, mais il peut tout au plus se contenter de faire des commentaires au sujet de leur absence.

Un litige est essentiellement une épreuve de compétence entre des parties opposées, menée selon des règles reconnues et le prix est la décision du juge. Nous avons rejeté les méthodes inquisitoires et nous préférons considérer les juges comme entièrement indépendants. Comme les arbitres dans des matchs de boxe, les juges veillent à ce que les règles soient observées et ils comptent les points. »

J'ai commenté cette citation du juge écossais dans les jugements *Corsaut*<sup>3</sup> et *Francis c. La Reine*<sup>4</sup> :

---

<sup>3</sup> *Id.*, par. 14.

<sup>4</sup> 2007 CCI 323, par. 12.

« With respect, this somewhat jaundiced view of the court's role does not accurately reflect our obligations as judges. Our courts do have an interest in determining the truth because the determination of truth is an essential aspect of our commitment to ensure that justice be done. That determination must however be made within the rules and one of the rules is that we not descend into the arena. We are certainly more than referees at a boxing match. The justification for the adversarial system in our courts (as opposed to the inquisitorial system) is that it is assumed that the truth will emerge from the confrontation of opposing positions. The games theory expressed by the Scottish court implies that the paramount consideration is how you play the game and justice and the interests of the litigants are relegated to a subordinate position. »

« Avec égards, cette conception plutôt noire du rôle de la cour ne reflète pas avec exactitude les obligations qui nous incombent en tant que juges. Nos tribunaux ont intérêt à découvrir la vérité parce que cela constitue un aspect essentiel de notre engagement à veiller à ce que justice soit faite. Toutefois, cette recherche doit être faite selon les règles; or, l'une des règles veut que nous ne descendions pas dans l'arène. Nous sommes sans aucun doute plus que des arbitres dans un match de boxe. La justification du système contradictoire qui s'applique devant nos tribunaux (par opposition au système inquisitoire) est que l'on suppose que la vérité ressortira de la confrontation de positions opposées. La théorie des jeux énoncée par le tribunal écossais donne à penser que la considération primordiale consiste à savoir comment jouer le jeu, la justice et les intérêts des plaideurs étant relégués au second rang<sup>5</sup>. »

- b) Réflexion faite, je crois que ma critique du jugement du tribunal écossais était un peu trop sévère. Le juge écossais a exprimé très clairement le fonctionnement du système contradictoire qui existe chez les tribunaux de common law depuis plus d'un siècle.
- c) La deuxième conception de la justice consiste en ce qu'on appelle le **système inquisitoire**. Selon ce système, le juge joue un rôle beaucoup plus actif dans le cadre du procès. Il prend la place d'un avocat. Il contre-interroge les témoins. Il amène des arguments juridiques ou factuels qui n'ont pas été soulevés par les avocats des parties. Cette conception du

<sup>5</sup> Texte tiré du jugement *Corsaut*.

rôle du juge est fondée sur l'idée que le juge doit découvrir « la vérité » (quoi que ce mot puisse signifier) ou une version de « la vérité ».

Dans mon propos sur la justice, je compare ainsi deux systèmes juridiques fondamentalement différents.

Le premier, **le système contradictoire**, est essentiellement un système non interventionniste, on dirait en anglais *hands off*, dans lequel le juge s'abstient de s'immiscer dans le procès et ne pose des questions aux témoins que si quelque chose ne lui semble pas clair. En fait, le juge laisse la conduite du litige aux avocats.

Le second, **le système inquisitoire**, est essentiellement une façon de conduire un procès, dans laquelle le juge est franchement interventionniste. Il a la maîtrise du procès et entre dans l'arène. L'apparence d'impartialité peut en souffrir : le juge semble faire partie de l'« équipe » d'un côté ou de l'autre, celle de la défense ou celle des plaignants.

Quel système est préférable? Il y a certes des avantages et des inconvénients dans les deux systèmes. Il est certain qu'en Amérique du Nord et en Angleterre, le système contradictoire a nettement la faveur. La préférence pour ce système ressort dans plusieurs arrêts :

- *James c. MRN*<sup>6</sup>;
- *Jones v. National Coal Board*<sup>7</sup>;
- *Heron Bay Investments c. La Reine*<sup>8</sup>.

Dans chacun de ces arrêts, la cour d'appel a renversé la décision du juge de première instance parce que celui-ci était trop intervenu dans l'interrogatoire des témoins.

Faut-il chercher un compromis entre les deux systèmes? Disons qu'il est presque impossible d'en combiner les éléments. Le juge peut difficilement être à la fois passif et interventionniste, spectateur et acteur.

---

<sup>6</sup> 2001 D.T.C. 5075 (C.A.F.), par. 51 à 53.

<sup>7</sup> [1957] 2 All E.R. 155 (C.A. Brit.).

<sup>8</sup> 2010 D.T.C. 7072 (C.A.F.), 2010 CAF 203, par. 41 à 58.

À mon avis, la recherche de la vérité, abstraction mythique et fictive, inaccessible même dans les circonstances les plus favorables, est beaucoup moins importante que l'impartialité du juge. L'impartialité est absolument indispensable au bon fonctionnement d'un système de justice.

Quel système mène le plus aisément à la justice? Pour y répondre, il faut définir la justice. Si nous répondons que la justice veut simplement dire l'équité, cela ne nous avance pas beaucoup.

## **2. LA JUSTICE FISCALE**

Il est plus facile de définir la justice fiscale. Sans tenter cependant d'en formuler la définition ultime, je retiens quelques traits qui en constituent, selon moi, des éléments saillants :

- 1) Tout système d'imposition doit être complètement ouvert et compréhensible pour le public, et non pas réservé aux seuls fiscalistes et fonctionnaires.
- 2) Les fonctionnaires du fisc doivent être prêts à expliquer clairement aux contribuables la raison des actions de l'administration fiscale.
- 3) Évidemment, il est essentiel que les juges soient totalement impartiaux. Je ne suis pas ingénu au point de croire que les juges sont toujours parfaitement objectifs. Ce serait utopique. Mais c'est un but qu'on peut viser.
- 4) Si les actions de l'administration fiscale mènent ou peuvent mener à un résultat inattendu, injuste ou indûment sévère, il faut que le juge trouve une façon de contrer ce résultat.
- 5) Pour assurer l'uniformité et l'équité, la loi doit contenir des dispositions qui empêchent les contribuables de profiter indûment de stratagèmes fiscaux élaborés, sans but commercial, dont l'objet principal est d'éviter l'impôt.

Voici donc cinq principes de la justice fiscale :

- 1) la transparence,
- 2) la compréhensibilité,
- 3) l'impartialité du juge,

- 4) et 5) l'équité entre tous les contribuables, qui comprend deux éléments d'importance égale : premièrement, contrer l'évitement fiscal et, deuxièmement, interpréter la loi fiscale de façon à ne pas mener à un résultat indûment sévère, inattendu ou injuste pour le contribuable.

### 3. ATTITUDE DU JUGE POUR PARVENIR À LA JUSTICE FISCALE

Je vais maintenant dresser une liste des principales qualités et des comportements que les juges doivent avoir pour parvenir à la justice dans leurs décisions :

- a) S'il y a doute dans la détermination de questions de fait ou de droit, le bénéfice du doute doit être accordé au contribuable.
- b) Les pratiques administratives des autorités fiscales ont très peu d'influence dans l'interprétation de la loi. Cependant, si ces pratiques mènent à une interprétation favorable au contribuable, le juge peut s'y référer et doit les utiliser pour résoudre une incertitude en faveur du contribuable.
- c) Le juge doit connaître la loi. Cependant, je ne veux pas trop insister sur ce point. Certains juges de la Cour canadienne de l'impôt et de la Cour d'appel fédérale qui, au départ, n'avaient pas d'expérience en matière fiscale, sont devenus d'excellents juges. Il vaut mieux avoir une intelligence analytique et incisive.
- d) Le juge doit être courageux. Autrement dit, il doit être prêt à faire face à la possibilité que sa décision soit renversée par une cour d'appel. Si le juge est obnubilé par la crainte que sa décision soit renversée en appel, son objectivité en souffrira. Le juge doit avoir le courage de ses opinions. Après tout, les juges sont là pour rendre la justice, pas pour plaire à la cour d'appel.
- e) Le juge doit être compatissant, patient et courtois et avoir un sens instinctif de l'injustice. Je reconnais que ces qualités abstraites sont difficiles à décrire. Le juge Potter Stewart de la Cour suprême des États-Unis a dit : « Je ne peux pas définir l'obscénité, mais je la reconnais quand je la vois. » Ces qualités abstraites sont un peu comme la justice. La présence ou l'absence de justice est décelable d'instinct par le juge. Si un juge ne possède pas ces qualités essentielles, je lui conseillerais de chercher un autre emploi rémunéré.

f) J'ai gardé pour la fin une qualité que je considère comme une des plus importantes : l'humilité. Si elle fait défaut à un juge, ce manque annihilera toutes ses autres qualités, qu'il s'agisse de la connaissance de la loi, de l'intelligence, du courage, du sens de l'injustice ou du sens de l'équité. Toutes ces qualités ne compteront pour rien si elles sont confrontées à l'arrogance. L'arrogance est comme un puissant aspirateur qui absorbe, avale et finit par détruire toutes les autres qualités souhaitables. S'il vous paraît que j'exagère l'importance de l'humilité, je vous assure que maintes fois j'ai vu des juges se détruire par leur arrogance. Je ne parle pas de juges moins intelligents ou moins compétents. J'ai vu des juges d'une compétence supérieure qui auraient pu apporter beaucoup au droit par leurs jugements mais qui, par leur arrogance, se sont mis au banc du monde judiciaire. L'arrogance a pour effet que le juge est si entiché de l'idée de sa propre supériorité que son esprit reste fermé à toute opinion qui n'est pas conforme à ses idées préconçues. Les juges qui possèdent l'humilité, même s'ils n'ont pas le degré d'intelligence que leurs collègues croient posséder, écoutent soigneusement les arguments des parties et rendent leurs décisions sans être distraits par leur propre suffisance.

J'ai essayé dans ces propos de vous exposer ma conception de la justice fiscale et de la meilleure façon pour les juges de tenter de rendre la justice. Je ne prétends pas qu'il est possible de répondre parfaitement à tous les critères que j'ai indiqués. Mais si les juges gardent toujours bien conscience de l'importance de ces critères, nous améliorerons nos chances d'éviter le déclin de notre système judiciaire par rapport à celui d'autres pays partout dans le monde. C'est un peu comme pour l'intégrité et l'indépendance judiciaires. Il faut que nous veillions sans relâche à ce que ces critères et ces valeurs soient respectés. Nous ne voulons pas les perdre.

#### 4. EXEMPLES DE CAUSES OÙ LA JUSTICE FISCALE A PRÉVALU

On m'a demandé de donner des exemples de jugements que j'ai rendus, dans lesquels j'ai essayé de mettre en pratique quelques-unes des idées que j'ai mentionnées plus haut. J'en ai choisi trois :

- *Radage c. La Reine*<sup>9</sup>;

---

<sup>9</sup> [1996] A.C.I. n° 730 (Q.L.); 96 D.T.C. 1615 (C.C.I.) (« *Radage* »).

- *Pillar Oilfield Projects Ltd. c. Canada*<sup>10</sup>;
- *Lipson et al. c. La Reine*<sup>11</sup>.

La raison pour laquelle j'ai choisi ces trois jugements est qu'ils illustrent une situation où, dès le début de l'audition, je me suis rendu compte que je devais suivre la voix de ma conscience et mon sens de l'équité, et non pas adopter une attitude traditionnelle.

Je suis allé à contre-courant d'une démarche classique car je n'étais pas convaincu qu'en adoptant la façon traditionnelle d'examiner les questions soulevées dans ces causes, je parviendrais à un résultat juste.

Tout d'abord, je dois souligner que deux de ces causes (*Radage* et *Pillar Oilfield*) ont été entendues selon ce qu'on appelle la **procédure informelle**. Cela veut dire que le montant en jeu n'est pas très important, que les règles de preuve ne sont pas appliquées de façon stricte et que le contribuable appelant peut être représenté par une personne qui n'est pas avocat. Il ne s'ensuit pas que les principes qui sont débattus en procédure informelle ne soient pas importants : l'argent en jeu dans certaines causes est minime mais le principe peut toucher un grand nombre de personnes. C'était le cas des causes *Radage* et *Pillar Oilfield*.

### **AFFAIRE RADAGE**

Je vais commenter en premier l'affaire *Radage*. Dans le calcul de son impôt, le père de Taavi Radage a demandé au ministre du Revenu national un crédit parce que, selon lui, son fils Taavi souffrait « d'une déficience mentale grave et prolongée ».

La mère de Taavi, qui l'a représenté devant la Cour, a allégué que leur fils était incapable d'accomplir une activité courante de la vie quotidienne, en particulier :

**« la perception, la réflexion et la mémoire »**  
(*perceiving, thinking and remembering* en anglais).

---

<sup>10</sup> [1993] A.C.I. n° 764 (Q.L.); (1993), 2 G.T.C. 1005; [1993] G.S.T.C. 49 (C.C.I.) (« *Pillar Oilfield* »).

<sup>11</sup> 2006 CCI 148, confirmé par 2007 CAF 113, [2007] 4 R.C.F. 641 (C.A.F.) et par 2009 CSC 1, [2009] 1 R.C.S. 3 (« *Lipson* »).

Les savants et les philosophes trouvent que ces mots sont difficiles à définir, voire difficiles à comprendre. Je n'ai reçu à cet égard aucune aide importante de la mère de Taavi, ni de l'avocat représentant le gouvernement. Aucun psychologue n'a été appelé à témoigner. Je me doute que si un psychologue avait témoigné, il aurait été pire qu'inutile! S'il avait été comme la plupart des psychologues que j'ai rencontrés, son témoignage aurait probablement été farci d'un charabia (*gobbledegook* en anglais) pseudo-scientifique!

J'avais cependant un atout : l'affaire *Radage* était entendue selon la procédure informelle et l'appelant n'était pas représenté par avocat. La règle de non-intervention par le juge est de beaucoup relâchée dans ces circonstances, ce qui m'a donné une certaine latitude pour faire mes propres recherches et pour suivre mon instinct.

C'est donc exactement ce que j'ai fait. Je me suis largement documenté et j'ai formulé mes propres définitions de la perception, de la réflexion et de la mémoire.

J'ai conclu que, malgré les difficultés à définir ou même à comprendre ces termes, Taavi avait une déficience mentale grave et prolongée. Dans une lettre que Taavi a écrite (dictée par sa mère), il décrit ainsi sa condition :

- il est handicapé dans son développement;
- il a besoin d'aide et de rappels en matière d'hygiène;
- il est incapable de gérer ses affaires, notamment ses affaires d'argent;
- il est incapable de nouer des amitiés;
- il a des problèmes de coordination motrice;
- il a du mal à comprendre certains documents écrits<sup>12</sup>.

La mère de Taavi a pleinement confirmé ces difficultés.

Deux rapports médicaux ont été déposés en preuve. En voici un :

---

<sup>12</sup> *Radage*, précité, note 9, par. 9.

« [Taavi] est impulsif et émotionnellement instable et ne pense guère aux conséquences. Il est donc incapable de gérer des affaires d'argent ou des questions relatives à la vie quotidienne. Il peut exercer un emploi non spécialisé moyennant une supervision et une aide constante. Il a besoin de rappels pour ce qui est de l'hygiène quotidienne<sup>13</sup>. »

Il ressortait par ailleurs de la preuve ce qui suit :

« Le document du docteur Stewart figurant en annexe atteste que les déficiences de Taavi sont si graves qu'il lui est impossible de fonctionner d'une manière autonome, de sorte qu'il est la responsabilité de l'État ou de quelque personne capable. Taavi n'a pas de déficience "unique grave", mais la somme de ses handicaps le prive du privilège de pouvoir faire presque tout ce à quoi on s'attend généralement d'un adulte capable. La somme de ses handicaps équivaut à une "déficience grave", bien que Taavi n'ait pas de déficiences visibles pouvant représenter de bons sujets de photos pour les politiciens et autres personnes en quête de capital politique. Il est un de ceux qui font partie des inadaptés dans le système scolaire, notamment au niveau secondaire, de même que sur le marché du travail et dans la société en général.

Taavi gagne actuellement environ 60\$ par semaine et n'a aucune possibilité immédiate d'augmenter son pouvoir d'achat. Ses déficiences rendent ses perspectives de carrière sombres. Il a pu trouver cet emploi uniquement parce que l'organisation Chrysalis est intervenue et l'a placé.

Taavi a besoin de médicaments qui coûtent plus de 50\$ par mois. Il porte des lunettes et dit obtenir une nouvelle ordonnance. Si son père était incapable d'assurer la satisfaction de ses besoins médicaux, il est clair que l'État serait responsable de lui.

Taavi vit bel et bien à la maison. Il ne serait pas capable de signer un bail et d'en comprendre vraiment les implications. Il ne pourrait évidemment pas se payer une maison. Si son père ne lui assurait pas un toit, de la nourriture et des vêtements, il faudrait que l'État le fasse.

Les déficiences de Taavi font qu'il ne peut gérer un budget, remplir des formules officielles, conduire une voiture, participer aux activités sociales normales des personnes de son groupe d'âge, dessiner ne serait-ce que les diagrammes ou les plans les plus simples et évaluer ou se rappeler des points de repère temporels, des distances ou d'autres éléments d'ordre spatial. Tout cela pose en fait de sérieux obstacles à une vie autonome, à l'emploi et au fonctionnement en société. La marge de manœuvre de Taavi est effectivement très limitée<sup>14</sup>. »

---

<sup>13</sup> *Id.*, par. 10.

<sup>14</sup> *Id.*, par. 11.

Malgré cette preuve convaincante, je suis absolument persuadé que si j'avais suivi la philosophie qui était courante en 1996, l'appelant aurait perdu sa cause. Aussi ai-je décidé de « rompre la lance » comme dans un tournoi et de suivre le bon sens. Voici en quels termes je me suis exprimé dans mon jugement :

« 22. Je présume que les mots “réflexion” et “thinking” sont censés avoir le même sens, mais j'estime que le mot “thinking” aurait été plus exactement rendu par “pensée” et que le mot “réflexion” équivaldrait plus exactement à “reflection”. Il y a nettement des différences entre ces termes, mais, si intéressant qu'il puisse être de poursuivre l'examen de ces subtilités linguistiques, la Cour doit en l'espèce interpréter ces termes d'une manière sensée, pratique et compatissante donnant effet à l'intention du législateur, qui est d'accorder un certain allègement fiscal aux personnes ayant des déficiences graves.

23. Que signifient les termes “la perception, la réflexion [ou la pensée] et la mémoire” dans le contexte de l'article 118.4 [de la *Loi de l'impôt sur le revenu*] ? Nous employons ces mots tous les jours, mais ils ne se prêtent pas à une définition facile. Les philosophes ont commencé à s'interroger sur la nature de la pensée à l'époque de Platon et même avant cela. Descartes a bâti un système philosophique complexe comportant la preuve de l'existence de Dieu et du moi, à partir de la prémisse, dont il a l'intuition qu'elle est certaine, selon laquelle il pense : *cogito, ergo sum* (je pense, donc je suis). Pourtant, il ne nous renseigne guère quant à savoir ce qu'il estime qu'il fait quand il dit *cogito*. » (Notre soulignement)

La Cour d'appel fédérale a, semble-t-il, été frappée favorablement par les mots « **d'une manière sensée, pratique et compatissante** » que j'avais utilisés dans le jugement *Radage*. Dans l'affaire *Johnston c. La Reine*, elle a en effet cité et approuvé cette autre remarque que j'avais faite dans le jugement *Radage*, selon laquelle l'article en cause devait « recevoir une interprétation humaine et compatissante »<sup>15</sup>.

Avant mon jugement dans l'affaire *Radage*, les contribuables ne gagnaient qu'environ 30 % des causes portant sur le crédit pour déficience physique ou mentale, le gouvernement en gagnant alors environ 70 %. Depuis le jugement *Radage*, cette proportion 30/70 s'est inversée, les contribuables gagnant 70 % de ces causes. Dans la plupart des jugements rendus, l'expression « **d'une manière sensée, pratique et compatissante** » a été citée. Pour moi, c'était très satisfaisant jusqu'à ce que le gouvernement décide de modifier la loi. C'est décourageant quand le gouvernement, vexé ou insatisfait d'une décision de la cour, décide de modifier la loi pour effacer

---

<sup>15</sup> [1998] A.C.F. n° 169, par. 10 (Q.L.).

l'effet de la décision. Les mots « **sensé, pratique et compatissant** » n'existaient apparemment pas dans le vocabulaire du gouvernement.

### AFFAIRE *PILLAR OILFIELD*

La deuxième cause dont je vais parler est *Pillar Oilfield*, entendue aussi selon la procédure informelle. La question en litige portait uniquement sur les pénalités que le ministre du Revenu national avait imposées à l'appelante à cause d'erreurs que celle-ci avait commises dans ses déclarations de taxe sur les produits et services (TPS). Cette cause était importante car le gouvernement, et probablement aussi les professionnels fiscalistes, présumaient que si des erreurs étaient commises dans le calcul de la TPS, l'imposition de pénalités était automatique et de responsabilité absolue, c'est-à-dire qu'on ne pouvait les écarter ou les réfuter en démontrant que le contribuable avait fait preuve de **diligence raisonnable** (*due diligence*). Cette attitude était si profondément enracinée dans la mentalité fiscale au Canada qu'on n'avait pas osé la mettre en question.

Cette attitude m'a paru si injuste et déraisonnable que j'ai saisi l'occasion de l'affaire *Pillar Oilfield* pour la pourfendre. Les pénalités étaient imposées selon le paragraphe 280(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*<sup>16</sup>, sans tenir compte du fait que les erreurs dans les déclarations de TPS produites par l'appelante avaient peut-être été commises de bonne foi.

Voici ce que j'ai dit dans mon jugement :

« 7. Il convient de noter que ce paragraphe n'exige pas expressément qu'il y ait une intention d'éviter la taxe ou une conduite répréhensible. On peut le comparer avec l'article 285 qui exige, comme condition de l'imposition d'une pénalité en application de cet article, que le contribuable, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, fasse un faux énoncé dans l'un des nombreux types de documents qui doivent être produits sous le régime de cette loi.

8. Je suis d'accord avec le représentant de l'appelante pour dire qu'il y a une part d'injustice en l'espèce dans le fait de frapper d'une pénalité un contribuable innocent qui a, dans le calcul du montant à payer en vertu d'une loi nouvelle et complexe, commis, de bonne foi, des erreurs qui ne sont pas attribuables à une faute lourde, ni intentionnelles. »

J'ai alors cité l'arrêt *La Reine c. Sault Ste-Marie* de la Cour suprême du Canada sur les trois catégories d'infractions qui existent :

<sup>16</sup> L.R.C. (1985), ch. E-15 et mod. (« L.T.A »).

« 10. Dans l'arrêt *La Reine c. Sault Ste-Marie*, [1978] 2 R.C.S. 1299, le juge Dickson (tel était alors son titre) a analysé la question des infractions qui ou exigeaient la preuve de la *mens rea* ou ne l'exigeaient pas, et a conclu qu'il était temps que la loi reconnaisse trois catégories d'infractions plutôt que deux. Aux pages 1325 et 1326, il a déclaré :

“Je conclus, pour les motifs que j'ai indiqués, qu'il y a des raisons impératives pour reconnaître trois catégories d'infractions plutôt que les deux catégories traditionnelles:

1. Les infractions dans lesquelles la *mens rea*, qui consiste en l'existence réelle d'un état d'esprit, comme l'intention, la connaissance, l'insouciance, doit être prouvée par la poursuite soit qu'on puisse conclure à son existence vu la nature de l'acte commis, soit par preuve spécifique.

2. Les infractions dans lesquelles il n'est pas nécessaire que la poursuite prouve l'existence de la *mens rea*; l'accomplissement de l'acte comporte une présomption d'infraction, laissant à l'accusé la possibilité d'écarter sa responsabilité en prouvant qu'il a pris toutes les précautions nécessaires. Ceci comporte l'examen de ce qu'une personne raisonnable aurait fait dans les circonstances. La défense sera recevable si l'accusé croyait pour des motifs raisonnables à un état de faits inexistant qui, s'il avait existé, aurait rendu l'acte ou l'omission innocent, ou si l'accusé a pris toutes les précautions raisonnables pour éviter l'événement en question. Ces infractions peuvent être à juste titre appelées des infractions de responsabilité stricte. C'est ainsi que le juge Estey les a appelées dans l'affaire *Hickey*.

3. Les infractions de responsabilité absolue où il n'est pas loisible à l'accusé de se disculper en démontrant qu'il n'a commis aucune faute.”

Les infractions criminelles dans le vrai sens du mot tombent dans la première catégorie. Les infractions contre le bien-être public appartiennent généralement à la deuxième catégorie. Elles ne sont pas assujetties à la présomption de *mens rea* proprement dite. Une infraction de ce genre tombera dans la première catégorie dans le seul cas où l'on trouve des termes tels que “volontairement”, “avec l'intention de”, “sciemment” ou “intentionnellement” dans la disposition créant l'infraction. En revanche, le principe selon lequel une peine ne doit pas être infligée à ceux qui n'ont commis aucune faute est applicable. Les infractions de responsabilité absolue seront celles pour lesquelles le législateur indique clairement que la culpabilité suit la simple preuve de l'accomplissement de l'acte prohibé. L'économie générale de la réglementation adoptée par le législateur, l'objet de la législation, la gravité de la peine et la précision des termes utilisés sont essentiels pour déterminer si l'infraction tombe dans la troisième catégorie. »

Puis, contrairement à l'attitude traditionnelle, j'ai conclu que les pénalités prévues au paragraphe 280(1) L.T.A. tombaient dans la deuxième catégorie et non dans la troisième catégorie. J'ai dit :

« 17. Il est non seulement exceptionnel, mais révoltant, qu'une personne puisse être pénalisée administrativement par un fonctionnaire sans avoir l'occasion de se disculper en établissant la diligence raisonnable. Ce n'est pas moins révoltant parce que la pénalité est imposée mécaniquement et systématiquement par des agents du fisc anonymes, et est donc apte à être classée sous la rubrique "administrative", terme essentiellement vide de sens, plutôt que sous la rubrique "pénale". Une peine est une peine. L'emploi de modificatifs lénifiants n'atténue ni sa nature ni son effet. »

En somme, j'ai fait une distinction entre les pénalités de responsabilité stricte (catégorie 2) que l'on peut réfuter par une défense de diligence raisonnable et les pénalités de responsabilité absolue.

Il est vrai qu'en fin de compte, j'ai jugé que l'appelante n'avait pas démontré qu'elle avait exercé une diligence raisonnable. Mais le principe qu'il existait une défense de diligence raisonnable était établi. Ce principe a été confirmé par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Canada (procureur général) c. Consolidated Canadian Contractors*<sup>17</sup>.

La décision *Pillar Oilfield* a eu une grande influence sur les causes qui l'ont suivie. Elle a démontré qu'un juge a le devoir de suivre sa conscience et le bon sens, même quand le courant de pensée traditionnelle lui dicte le contraire.

## AFFAIRE LIPSON

La troisième cause dont je veux parler est *Lipson c. La Reine*. C'est une cause importante qui a soulevé la controverse. Il s'agit de la troisième cause sur laquelle, en fin de compte, la Cour suprême du Canada s'est prononcée en rapport avec la règle générale anti-évitement (« RGAÉ ») [*General Anti-Avoidance Rule* (GAAR)] édictée à l'article 245 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>18</sup>.

Avant de discuter de la cause *Lipson*, je me dois d'expliquer brièvement le système utilisé par le fisc canadien pour combattre l'évitement fiscal. Il faut tout d'abord différencier l'évasion fiscale de l'évitement fiscal.

---

<sup>17</sup> [1999] 1 C.F. 209.

<sup>18</sup> L.R.C. (1985), ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) et mod.

L'évasion comporte un élément d'intention criminelle alors que l'évitement n'exige pas cet élément bien qu'un stratagème d'évitement fiscal élaboré puisse avoir pour but principal la réduction de l'impôt. La RGAÉ ne vise pas l'évasion fiscale pour laquelle une poursuite criminelle peut être intentée. La RGAÉ a pour but de combattre l'évitement fiscal. En bref, si une opération ou une série d'opérations est une opération d'évitement, qu'un avantage fiscal en découle sans avoir un objet véritable (c'est-à-dire non fiscal) et qu'il y a abus de dispositions de la loi fiscale, le ministre du Revenu national a le droit de déterminer les attributs fiscaux de façon raisonnable pour supprimer l'avantage fiscal. Si vous pensez que cela mène à la certitude ou à la justice fiscale, j'aimerais entendre vos raisons !

En somme, l'application de la RGAÉ à une opération exige trois éléments : un avantage fiscal, une opération d'évitement et un abus. À ces trois conditions, j'en ajoute une autre qui est essentielle et qui les subsume et les contient toutes : la *smell test*, que l'on pourrait rendre en français par : *cela sent-il bon ou mauvais?* C'est en quelque sorte l'épreuve de l'odorat. J'admets que le *smell test* relève d'une intuition (*gut feeling* en anglais). Aucun juge n'admettra qu'il rend jugement dans une cause concernant l'application de la RGAÉ sur la base de son intuition, mais je vous garantis que celle-ci n'y est pas étrangère. Quand on me demande si une opération peut être visée par la RGAÉ, la première chose que je fais est de la porter à mes narines, de la sentir.

La cause *Lipson* concernait un stratagème compliqué qui visait à permettre à M. Lipson de déduire, dans le calcul de son revenu, les intérêts payés en vertu d'un emprunt hypothécaire sur sa résidence personnelle, chose que la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada ne permet pas. M<sup>me</sup> Lipson a acheté une société de son mari à l'aide d'un emprunt auprès d'une banque. Puis, elle a emprunté de l'argent pour régler le premier emprunt hypothécaire. Le profit réalisé par la société qu'elle avait achetée de son mari ainsi que les intérêts payés sur le deuxième emprunt hypothécaire ont été attribués à M. Lipson.

Par ce stratagème, M. Lipson a demandé, dans le calcul de son revenu, la déduction des intérêts payés en vertu du deuxième emprunt hypothécaire.

Ingénieux? Astucieux?

Je pense que oui. Mais est-ce que le stratagème passait le *smell test*? Pas du tout. Aucunement. Je l'ai senti. J'ai trouvé que la série d'opérations effectuées, sans but légitime et commercial, ne sentait pas la rose. Elle sentait mauvais.

J'ai cité les motifs du juge Cartwright de la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Harris c. M.R.N.*, [1966] S.C.R. 489<sup>19</sup> et j'ai conclu ainsi :

« [33] C'est l'approche téléologique de la version antérieure de l'article 245 qui a été énoncée par le juge Cartwright que j'adopte respectueusement en l'espèce. La Cour suprême du Canada nous a fourni des lignes directrices assez claires sur la façon d'appliquer l'article 245, et elle a également énoncé des restrictions rigoureuses quant à son application. Toutefois, si l'article 245 doit être de quelque utilité, il doit être appliqué à cette sorte même d'opération artificielle qui nous occupe ici et qu'il vise de toute évidence. » (Notre soulignement)

La Cour d'appel fédérale a confirmé mon jugement dans l'affaire *Lipson*. La Cour suprême du Canada l'a aussi confirmé, mais par une majorité de quatre juges. Trois juges étaient dissidents mais, même entre eux, il y avait des divergences d'opinions. En fait, pour parodier l'auteur canadien Stephen Leacock, on pourrait dire que chacun des juges de la Cour suprême « bondit sur son cheval qui se mit lui-même à bondir dans tous les sens »<sup>20</sup>!

Que démontre la cause *Lipson*? Pourquoi l'ai-je choisie?

- a) Elle illustre l'application du *smell test*, de l'épreuve de l'odorat, l'épreuve de la rose. Mon sens olfactif a fait intégralement partie de mon raisonnement.
- b) Mis à part le fait que cela ne sentait pas la rose, ce qui a été fatal dans le plan de M. Lipson, c'est l'absence totale de raison commerciale. Le seul motif et le seul résultat envisagé étaient fiscaux.
- c) Les sept juges de la Cour suprême ont été dans l'incapacité d'arriver à un consensus. Même entre les dissidents, il y avait désaccord. Triste spectacle que celui-là, et peu édifiant.
- d) La question de l'interaction entre la RGAÉ et la foule de dispositions anti-évitement particulières existantes, qui se pose depuis plus de 20 ans, n'a pas été résolue. C'est encore le cas aujourd'hui. Les dispositions

<sup>19</sup> *Lipson*, précité, note 11, par. 32.

<sup>20</sup> Phrase de l'auteur Stephen Leacock dans *Gertrude la gouvernante*, histoire tirée du recueil intitulé *Le plombier kidnappé et autres bonnes vieilles histoires*, traduit de l'anglais (Canada) par Thierry Beauchamp, Paris, Le diletante, 2005, p. 85. En anglais, le passage cité est le suivant : « [...] flung himself upon his horse and rode madly off in all directions ».

particulières prennent-elles la priorité sur la RGAÉ, ou, au contraire, la RGAÉ remplit-elle les vides laissés par ces dispositions?

- e) La certitude dans la planification fiscale, dont la Cour suprême du Canada avait parlé si pieusement en 2005 dans une autre cause relative à l'application de la RGAÉ (*Hypothèques Trustco Canada c. Canada*<sup>21</sup>), a été réduite en cendres : elle a fait place au désarroi. Mais la RGAÉ n'a-t-elle pas pour but, et probablement pour effet, d'engendrer l'incertitude dans les planifications fiscales agressives?

---

<sup>21</sup> [2005] 2 R.C.S. 601, 2005 CSC 54.

## Propos d'André Legault



**André Legault**, alors vice-président et directeur général  
Direction générale de la législation,  
des enquêtes et du registraire des entreprises  
Revenu Québec

J'aimerais souligner le caractère opportun et en même temps ambitieux du thème qu'est la justice fiscale et remercier les organisateurs de l'avoir mis de l'avant. Ce thème est dans l'air du temps puisque même l'image de marque de l'Agence du revenu du Québec, depuis avril 2011, est sensiblement au même effet : « Juste. Pour tous. ».

En fait, qu'est-ce que la justice tout court? C'est une norme qui est, en même temps, philosophique-morale-économique-juridique et au moyen de laquelle des différends sont arbitrés ou des comportements sont sanctionnés.

De mon point de vue, la justice demeure un idéal à atteindre, ainsi qu'une quête constante en ce qu'on doit toujours tendre à l'atteindre, et ce, autant comme administration fiscale que comme société.

Je ne vous rappellerai rien en vous disant que la justice peut prendre plusieurs formes et c'est d'ailleurs ce que les autres intervenants ont évoqué : elle va de la simple justice individuelle qui permet de régler des différends avec l'administration fiscale jusqu'à la justice collective qui voit au maintien de l'intégrité tout entière du régime fiscal et qui fait justice à ce régime. Le spectre, on le voit, est donc fort large.

À titre d'économiste et d'administrateur fiscal, je me réjouis particulièrement du fait que l'intégrité fiscale fasse partie de la notion de justice fiscale et qu'on fasse cette adéquation. D'autant que Revenu Québec insiste beaucoup au quotidien sur la protection de l'intégrité du régime fiscal par la répression de l'évasion fiscale ou par la lutte aux planifications fiscales agressives. J'aborderai donc la justice fiscale dans deux perspectives : économique et administrative.

Les perspectives, qu'elles soient économiques ou strictement administratives, comportent les mêmes soucis d'efficacité, d'équité et de facilité d'administration. L'essentiel du reste de mon intervention peut se résumer à ceci : à bien des égards et quelle que soit la perspective, la politique fiscale et la justice administrative poursuivent somme toute la même quête, l'équité horizontale et l'équité verticale.

Commençons d'abord par aborder la justice fiscale dans une perspective économique. Voyons, en prenant l'impôt sur le revenu comme exemple, les éléments de justice fiscale qui se reflètent dans la loi fiscale elle-même au travers des principes d'équité verticale et d'équité horizontale, puisque ces principes sont, à mon sens, eux-mêmes gages de justice.

Ainsi, j'estime que, de par sa conception même et puisque ces deux formes d'équité en sont les fondements, l'impôt sur le revenu est socialement et économiquement juste puisque seuls ceux qui en ont la capacité sont au départ appelés à contribuer et que tous ceux qui ont cette capacité y contribuent en principe également.

J'aborde maintenant la justice fiscale dans une perspective administrative. Je souligne, dans un premier temps, la préoccupation continue de Revenu Québec d'appliquer uniformément, et de façon constante, les lois fiscales; ce qui est en soi un facteur de justice pour tous et qui prévient tant les différences de traitement que les différends eux-mêmes.

J'aimerais aussi rappeler, dans un second temps, le souci constant de notre organisation de faciliter et d'induire l'observation la plus spontanée possible des lois fiscales par les contribuables de façon à encore atténuer les différences de traitement et les différends.

Pour voir à l'application uniforme et constante des lois fiscales et favoriser l'induction de l'observation spontanée des lois, les mesures suivantes sont mises de l'avant par Revenu Québec :

- la disponibilité des nombreux formulaires et guides pour simplifier la tâche de tous;
- l'obligation d'être simple et transparent dans nos communications avec la clientèle;
- la flexibilité dans la façon de s'acquitter de ses obligations fiscales ou de profiter de ce que la loi prévoit (Internet, téléphonie, dépôt direct, etc.);
- la formation permanente du personnel, ce qui est un défi constant pour une organisation de près de 12 000 personnes;
- la loi écrite de façon détaillée pour donner le moins d'emprise possible à des interprétations divergentes;
- les publications des positions de l'administration;
- la lutte contre la fraude fiscale, les planifications fiscales agressives et tous les stratagèmes qui mettent l'intégrité du système fiscal à l'épreuve. Cette lutte et cette vigilance reposent aussi sur des principes d'équité horizontale et d'équité verticale.

Bien sûr, malgré toutes ces mesures facilitantes, des différends subsistent, et des mesures alternatives de règlement des différends sont prévues de façon à ne pas devoir nécessairement avoir recours aux tribunaux pour obtenir justice au plan fiscal.

Pour aider au règlement des différends et tendre le plus possible vers l'idéal de justice fiscale, j'aimerais sommairement évoquer les mesures suivantes :

- la capacité pour le contribuable d'intervenir rapidement dans le processus de vérification et de cotisation;
- l'opposition à la cotisation auprès de l'administration fiscale et le taux élevé de règlement satisfaisant qui y est associé;
- l'appel à la Cour du Québec, dont l'appel sommaire en vue de corriger la situation;
- le bureau des plaintes pour obtenir des réponses et des correctifs ainsi qu'une revue du dossier fiscal;

- le programme « équité » pour obtenir des mesures d'allégement lorsque les circonstances le justifient.

À mon sens, toutes ces mesures et initiatives sont les composantes de ce qu'est la justice fiscale moderne, telle qu'on doit la comprendre dans une société qui se veut contemporaine et ouverte sur le monde.

## Compte-rendu des propos en réponse à la question suivante

**Dans son rôle qui consiste à appliquer les lois fiscales, comment l'Agence du revenu du Canada conçoit-elle la justice fiscale?**



**Anne-Marie Lévesque**, avocate, sous-commissaire  
Direction générale des appels  
Agence du revenu du Canada

Pour l'administration fiscale fédérale, la justice fiscale veut dire essentiellement appliquer le principe de l'égalité de tous devant la loi, autrement dit appliquer la loi de façon impartiale, juste et uniforme dans le but ultime d'obtenir un maximum d'observations volontaires et complètes de la loi fiscale par tous les contribuables.

Le guide principal de l'ARC à cet égard est la *Charte des droits du contribuable* qui est un document créé en 1988 à l'instigation du ministre du Revenu national d'alors et qui énonce 15 droits des contribuables et contient des engagements envers les petites entreprises. Les droits les plus importants sur le plan de la justice fiscale sont les suivants :

- Les contribuables ont le droit de recevoir les montants qui leur reviennent et de payer seulement ce qui est exigé par la loi.
- Ils ont le droit d'être traités de façon professionnelle, courtoise et équitable.

- Ils ont le droit à des renseignements complets, exacts, clairs et opportuns.
- Ils ont droit à une application uniforme de la loi.
- Ils sont en droit de s'attendre à ce que l'administration fiscale rende compte des actions prises dans leur dossier (accès transparent à leur dossier).
- Ils ont le droit d'être représentés par la personne de leur choix.
- Ils ont le droit d'obtenir un examen administratif officiel et de déposer par la suite un appel devant le tribunal compétent.

Le succès passe par la confiance des contribuables dans l'administration de la loi fiscale. Aussi, la justice fiscale, pour l'administration fiscale fédérale, repose-t-elle sur les quatre piliers suivants :

- 1) L'intégrité et la compétence des fonctionnaires (cadre d'intégrité prôné par l'ARC, confidentialité des dossiers des contribuables à préserver notamment).
- 2) Un processus efficace de détection et de correction des déficiences d'observation de la loi fiscale, pour que chaque contribuable paye sa juste part d'impôt.
- 3) Un processus efficace d'examen et de recours interne (processus d'opposition) : indépendant, rapide dans la mesure possible et impartial, sans ingérence politique, avec des règles de transparence vis-à-vis du contribuable en ce qui concerne son dossier, mais aussi, de façon générale, vis-à-vis du Parlement et de l'ensemble des Canadiens.
- 4) Un processus de surveillance externe, accessible à tous : les tribunaux ainsi que l'ombudsman fédéral qui a un droit de regard sur les services rendus par l'administration fiscale fédérale aux contribuables. L'ombudsman est une entité séparée de l'ARC : il n'a aucun pouvoir de révision des cotisations fiscales mais il a un pouvoir de surveillance des agissements des fonctionnaires et fait rapport au ministre du Revenu national et annuellement au Parlement. De plus, par la *Loi sur l'accès à l'information*<sup>1</sup>, les documents administratifs et les politiques internes de l'ARC sont accessibles aux contribuables qui en font la demande.

---

<sup>1</sup> L.R.C. (1985), ch. A-1.

## Compte-rendu du point de vue en réponse à la question suivante

**En tant qu'avocat fiscaliste en exercice, comment voyez-vous la justice fiscale dans vos rapports avec vos clients, avec l'administration fiscale et avec les tribunaux?**



**Richard W. Pound**, avocat, c.r., associé  
Stikeman Elliott s.e.n.c.r.l., s.r.l. Avocats

### 1) La justice fiscale pour les contribuables

Mon rôle et ma responsabilité, en tant que fiscaliste, consistent à donner à mes clients des conseils fiables. À mon avis, la justice fiscale nécessite un régime offrant un degré satisfaisant de prévisibilité. Il est aussi nécessaire que les textes législatifs soient clairs afin que la loi soit compréhensible surtout lorsque les opérations envisagées sont complexes. De plus, les pouvoirs discrétionnaires relatifs aux cotisations fiscales doivent être limités, afin que leur application soit plus uniforme. Enfin, le règlement des litiges doit être accéléré : l'incertitude qui persiste en attendant qu'un litige soit réglé nuit à la conduite des activités des contribuables.

### 2) La justice fiscale par l'administration fiscale

L'administration fiscale doit faire preuve de respect dans ses relations avec les contribuables : tous les contribuables ne sont pas des criminels! Les

exigences de vérification par l'administration fiscale doivent être raisonnables. La proportionnalité doit faire partie des principes régissant l'administration fiscale. Les examens administratifs (notamment les examens découlant d'avis d'opposition produits par les contribuables) doivent être menés en toute indépendance. Des directives politiques, comme celle de « percevoir plus d'impôts », ne doivent pas porter atteinte à une application de la législation en bonne et due forme. Les communications internes concernant les contribuables doivent être transparentes (par exemple, dans le cas d'une demande présentée au comité de l'administration fiscale qui est chargé d'examiner si la règle générale anti-évitement s'applique à une situation donnée). Les « décisions anticipées » (*rulings*) de l'administration fiscale peuvent être utiles, à condition que l'administration ne soit pas paralysée par des questions de politique douteuses ou par la crainte de critiques de la part du vérificateur général.

### 3) La justice fiscale et les tribunaux

À mon avis, l'indépendance de la magistrature canadienne en matière fiscale ne fait aucun doute. Le savoir-faire particulier qui existe chez le juge de première instance en matière fiscale (Cour canadienne de l'impôt) est très important. Le fait que la Cour canadienne de l'impôt et les cours fédérales soient des cours itinérantes favorise l'accès à la justice. Par ailleurs, la procédure informelle qu'il est possible, à certaines conditions, de choisir devant la Cour canadienne de l'impôt est tout à fait satisfaisante sur le plan de la justice fiscale.

En revanche, les divers tribunaux auxquels les contribuables doivent s'adresser selon la compétence attribuée à chacun d'eux créent des complications qu'il serait souhaitable de régler législativement pour plus de justice fiscale. À titre d'exemple, c'est la Cour canadienne de l'impôt qui entend les appels concernant les cotisations, mais c'est la Cour fédérale qui peut entendre les questions de recouvrement et même la Cour d'appel fédérale qui entend, en première instance, les questions concernant la révocation de l'enregistrement d'organismes de bienfaisance.

# **L'ASSOCIATION DE PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE**

## **NATURE ET MISSION DE L'ORGANISME**

L'APFF est un organisme à but non lucratif, indépendant et non gouvernemental, dédié à l'avancement et à la diffusion des connaissances ainsi qu'à l'amélioration des compétences de ses membres en matière de fiscalité. L'APFF réunit des professionnels de disciplines diverses, issus de tous les secteurs d'activités de l'économie.

## **EFFECTIFS**

L'APFF regroupe des professionnels issus de différentes disciplines, principalement des comptables, avocats, conseillers en sécurité financière, notaires et planificateurs financiers. De plus, elle répond aux besoins des économistes, administrateurs agréés, conseillers en placement, banquiers et actuaires, de même qu'à ceux de toute personne intéressée directement ou indirectement au domaine de la planification fiscale et financière.

L'APFF compte plus de 2 500 membres.

## **ACTIVITÉS DE FORMATION**

L'APFF organise, dans quatre régions administratives du Québec, des séminaires, colloques, symposiums et autres conférences, animés par des conférenciers chevronnés, sur toutes les dimensions de la planification fiscale et financière.

L'APFF donne également, à raison de deux sessions par année, des cours en fiscalité (**Impôt des sociétés** – séries 1 et 2; **Planification fiscale et financière des particuliers** – séries 3 et 4; **TPS et TVQ** – série 5; **Fiscalité internationale** – série 6, incluant volumes et service de mise à jour dans chacun des cas). Ces cours sont également offerts en ligne.

En octobre, l'APFF tient son congrès annuel de trois jours, en alternance entre Montréal, Québec et Gatineau.

## **PUBLICATIONS**

L'APFF publie annuellement de nombreux ouvrages couvrant tous les aspects de la planification fiscale, successorale et financière.

Les membres de l'APFF reçoivent électroniquement, depuis 2010, la *Revue de planification fiscale et financière*, le *Livre du Congrès* ainsi que le magazine *Stratège*. Le résumé des budgets des gouvernements du Québec et du Canada est présenté sur le site Internet de l'APFF le lendemain des budgets.

Un bulletin d'information consacré à l'actualité fiscale, le *Flash fiscal*, maintenant compris avec l'adhésion, est publié environ 20 fois par année, habituellement toutes les deux semaines. Des numéros spéciaux paraissent également à l'occasion du congrès annuel.

Toutes les publications de l'APFF, depuis sa fondation, sont également répertoriées dans un recueil intitulé *Liste des publications*.

Depuis octobre 1998, un service d'information fiscale électronique, la *Collection de l'APFF*, est offert par Internet. Cette collection présente la documentation émise par l'APFF (depuis 1991, les textes des congrès, des colloques, de la *Revue de planification fiscale et financière* et, depuis 2002, les textes du magazine *Stratège* et des cours en fiscalité des séries 3 et 4). La *Collection de l'APFF* est maintenant commercialisée par **Carswell, une société Thomson**, par **Knotia** et par **Publications CCH Itée**, et est vendue par abonnement.

## **ADHÉSION**

Toute personne qui désire devenir membre de l'APFF peut le faire en se rendant sur le site Internet de l'APFF ([www.apff.org](http://www.apff.org)).

## **MEMBRES CORPORATIFS DE L'APFF**

L'APFF accueille, à titre de membres corporatifs, près de 70 entreprises provenant de différents secteurs d'activités et ordres professionnels.

Toutes les entreprises désirant participer à l'essor de la planification fiscale et financière peuvent le faire en adhérant à l'APFF par une contribution de **1 300 \$** + taxes annuellement, sous forme de cotisation de membre corporatif, à l'APFF.

## **SIÈGE SOCIAL DE L'APFF**

Le siège social de l'APFF est situé au 1100, boul. René-Lévesque Ouest, bureau 660, Montréal, Québec H3B 4N4

Téléphone : (514) 866-2733 ou (sans frais) 1 877 866-2733

Internet : [www.apff.org](http://www.apff.org) – Courriel : [apff@apff.org](mailto:apff@apff.org)

**L'APFF SE VEUT UN PHARE DE PROGRÈS DANS LE DOMAINE  
DE LA PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE POUR  
L'ENSEMBLE DE LA COMMUNAUTÉ**

**CONSEIL D'ADMINISTRATION  
2012-2013**

**Président du conseil**

**René Roy**, avocat, CPA, CA, associé  
Fasken Martineau DuMoulin s.e.n.c.r.l., s.r.l.

**Vice-président**

**Alain Ménard**, avocat, BA, MBA, associé  
Cain Lamarre Casgrain Wells s.e.n.c.r.l./Avocats

**Trésorier**

**Stéphane Leblanc**, CPA, CA, associé, fiscalité  
Ernst & Young s.r.l./s.e.n.c.r.l.

**Secrétaire**

**Martin Lord**, avocat, M. Fisc., J.D., TEP, associé, fiscalité  
Robinson Sheppard Shapiro s.e.n.c.r.l., Avocats

**Président sortant**

**Maurice Fréchette**, CPA, CGA  
Power Corporation du Canada

**Membres**

**Annette Beshwaty**, CPA, CGA  
KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l.

**Éric Brassard**, CPA, CA, Pl. Fin., associé  
Brassard Goulet Yargeau, Services financiers intégrés

**Yves Coallier**, B.A.A. Fin. Int'l, M. Fisc., président  
GCI inc. | Gallant & Associés s.e.n.c.r.l.

**Andrée Couture**, BAA, AVA, Pl. Fin., FLMI  
Conseils PPI

**Benoît Desjardins**, CPA, CA, M. Fisc., associé, fiscalité  
Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

**Suzanne Landry**, Ph. D., M. Fisc., FCPA, FCA, FCMA  
HEC Montréal

**Bernard Poulin**, CPA, CA, M. Fisc., associé, fiscalité  
Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.

**Diane Tsonos**, avocate, TEP, associée, fiscalité  
Richter

**Président-directeur général**

**Maurice Mongrain**, avocat  
APFF



## **MEMBRES CORPORATIFS APFF**

AGENCE DU REVENU DU CANADA

ALMA CONSULTING GROUP CANADA INC.

ASSOCIATION CANADIENNE DES COMPAGNIES D'ASSURANCES  
DE PERSONNES INC.

BANQUE LAURENTIENNE DU CANADA

BANQUE NATIONALE GESTION PRIVÉE 1859

BDO CANADA S.R.L./S.E.N.C.R.L.

BELL CANADA

BLUE BRIDGE

BMO BANQUE PRIVÉE HARRIS

BMO SOCIÉTÉ D'ASSURANCE-VIE

BOILY HANDFIELD, CA

BRASSARD GOULET YARGEAU, SERVICES FINANCIERS  
INTÉGRÉS

CANADIEN NATIONAL

CARSWELL, UNE SOCIÉTÉ THOMSON REUTERS

CENTRE QUÉBÉCOIS DE FORMATION EN FISCALITÉ – CQFF INC.

CHAMBRE DE LA SÉCURITÉ FINANCIÈRE

CHAMBRE DES NOTAIRES DU QUÉBEC

CIRQUE DU SOLEIL

CONSEILS PPI

DELOITTE S.E.N.C.R.L.

DEMERS BEAULNE S.E.N.C.R.L.

DENTONS CANADA S.E.N.C.R.L.

DESJARDINS SÉCURITÉ FINANCIÈRE – MONTRÉAL

DUFOUR, CHARBONNEAU, BRUNET & ASSOCIÉS INC.  
COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS

DYNAVISION/RS & DE

EKITAS

ENGEL CHEVALIER – PROTECTION DU PATRIMOINE

ERNST & YOUNG S.R.L./S.E.N.C.R.L.

FASKEN MARTINEAU DUMOULIN S.E.N.C.R.L., S.R.L.

FÉDÉRATION DES CAISSES DESJARDINS DU QUÉBEC

FINANCIÈRE MANUVIE

FINANCIÈRE SUN LIFE

FISC-CAP, SERVICES CONSEILS INC.

FONDAFIP

GALLANT & ASSOCIÉS S.E.N.C.R.L.

GAZ MÉTRO

GESTION PLACEMENTS DESJARDINS

GESTION PRIVÉE DE PATRIMOINE CIBC

GROUPE CLOUTIER INC.

GROUPE FINANCIER MULTI COURTAGE INC.

HARDY, NORMAND & ASSOCIÉS, S.E.N.C.R.L.

INDUSTRIELLE ALLIANCE, ASSURANCE ET SERVICES  
FINANCIERS INC.

INOVEX CONSEILS INC.

INSTITUT QUÉBÉCOIS DE PLANIFICATION FINANCIÈRE (IQPF)

INTACT CORPORATION FINANCIÈRE

INVESTISSEMENT QUÉBEC

INVESTISSEMENTS MANUVIE

KPMG S.R.L./S.E.N.C.R.L.

LA CAPITALE ASSURANCES MFQ INC.

LA COMPAGNIE D'ASSURANCE DU CANADA SUR LA VIE

LA COOP FÉDÉRÉE

LAVERY

LEMIEUX CANTIN S.E.N.C.R.L.

LEMIEUX NOLET, COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS  
S.E.N.C.R.L.

MALLETTE S.E.N.C.R.L.

MNP S.E.N.C.R.L., S.R.L.

OPTION FORTUNE, CABINET DE SERVICES FINANCIERS

ORDRE DES COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS DU  
QUÉBEC

OSLER, HOSKIN & HARCOURT S.E.N.C.R.L./S.R.L.

PETRIE RAYMOND, CPA S.E.N.C.R.L.

POWER CORPORATION DU CANADA

PREMTEC – GÉNIE-CONSEIL EN CRÉDITS D'IMPÔT DE RS & DE

PUBLICATIONS CCH LTÉE

PWC

RAYMOND CHABOT GRANT THORNTON S.E.N.C.R.L.

RICHARDSON GMP LTÉE

RICHTER

RIO TINTO CANADA

SERVICES DE GESTION DE PATRIMOINE RBC/DOMINION  
VALEURS MOBILIÈRES

T.E. MIRADOR

TROWBRIDGE PROFESSIONAL CORPORATION/CABINET DE  
FISCALITÉ

UNIVERSITÉ DE MONTRÉAL – DIVISION DES DONS MAJEURS ET  
PLANIFIÉS

VILLENEUVE VENNE S.E.N.C.R.L.