

# Revue

## de planification fiscale et financière

- Le casse-tête de la détermination des prix de cession interne transfrontaliers entre les sociétés liées : le principe de pleine concurrence au XXI<sup>e</sup> siècle  
*Gilles Larin et Sylvie Beaulieu* 429
- Dans quelle mesure les sociétés détenues par les bandes indiennes bénéficient-elles d'une exemption fiscale?  
*Pierre Brosseau* 527
- Bourse Jacques-Côté –  
L'effet du lien de dépendance sur l'assurabilité dans le cadre de la *Loi sur l'assurance-emploi* : synthèse des critères applicables  
*Alex Boisvert et Maxime Dupuis* 583

# Revue

de planification fiscale  
et financière

Cette publication doit être citée : (2013), vol. 33, n° 3  
*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, 3<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.

**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° 3 • 2013**

---

- **Le casse-tête de la détermination des prix de cession interne transfrontaliers entre les sociétés liées : le principe de pleine concurrence au XXI<sup>e</sup> siècle**  
*Gilles Larin et Sylvie Beaulieu* 429
  
  - **Dans quelle mesure les sociétés détenues par les bandes indiennes bénéficient-elles d'une exemption fiscale?**  
*Pierre Brosseau* 527
  
  - **Bourse Jacques-Côté – L'effet du lien de dépendance sur l'assurabilité dans le cadre de la *Loi sur l'assurance-emploi* : synthèse des critères applicables**  
*Alex Boisvert et Maxime Dupuis* 583
-



**LE CASSE-TÊTE DE LA DÉTERMINATION DES PRIX DE CESSION  
INTERNE TRANSFRONTALIERS ENTRE LES SOCIÉTÉS LIÉES :  
LE PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE AU XXI<sup>E</sup> SIÈCLE**



**Gilles 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  
et

**Sylvie Beaulieu**

Notaire, M. Fisc.\*  
Revenu Québec

---

\* M<sup>e</sup> Beaulieu était professionnelle de recherche à la CFFP lors de la réalisation de cette étude. Les opinions exprimées n'engagent que les auteurs, ces derniers assumant l'entière responsabilité des commentaires et des interprétations figurant dans cette étude, et ne représentent en aucune façon celles de Revenu Québec.

## PRÉCIS

Les principes de la fiscalité internationale ont été établis en fonction d'un monde économique dont la nature a aujourd'hui considérablement changé du fait, notamment, de la croissance de la mondialisation ainsi que du développement des systèmes de communication sophistiqués et de la technologie de l'information. Il en résulte que l'application du principe de pleine concurrence, aux fins de fixer les prix de cession interne transfrontaliers entre les sociétés liées d'une entreprise multinationale hautement intégrée, constitue maintenant un défi tant pour les administrations fiscales des pays développés et des pays en développement que pour les entreprises multinationales. Cette étude rend compte de l'état de la question sur l'anachronisme prétendu du principe de pleine concurrence comme norme internationale de répartition des bénéfices d'une entreprise multinationale. En particulier, elle retrace l'évolution historique de l'énoncé du principe de pleine concurrence dans les modèles théoriques de convention fiscale bilatérale de l'OCDE et de l'ONU et traite de la technicisation du concept dans les guides interprétatifs élaborés par l'OCDE. En outre, elle met en lumière les aspects théorique, juridique et politique du débat controversé relatif à l'abandon du principe de pleine concurrence et son remplacement éventuel par la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique préétablie. Pour terminer, l'étude discute des efforts consentis par l'OCDE pour adapter les modes d'application du principe de pleine concurrence au contexte du commerce international moderne. Les auteurs concluent que, faute d'une meilleure solution de rechange, la modernisation des modes d'application du principe de pleine concurrence est requise, mais ne pourra avoir lieu que si elle est guidée par un esprit de pragmatisme similaire à celui qui animait, dans les années 1930, 1940 et 1950, les administrations fiscales nationales.

## ABSTRACT

World economic events were quite different when the arm's length principle was established in international taxation. Since those times, international trade, especially within related groups of companies, has grown at an unprecedented rate. It was fueled by instantaneous communication and forever evolving information technologies. As a consequence, the application of the arm's length principle in order to set internal pricing between highly integrated companies at home and abroad, often referred to as a multinational enterprise (MNE), has provided a serious challenge. This is true for tax administrations worldwide, both in developed and emerging countries, while planning and compliance has for its part created substantial burdens for MNEs. This article addresses the issue as to whether the

opponents of the arm's length principle are on firm grounds when they assert that the principle is supposedly ill-suited to the current times. In particular, the article reviews in detail the historical trends which were present in the evolution of the principle through the theoretical models of the OECD and United Nations bilateral tax treaties. It also illustrates how the principle came to be moored in ever increasing technicalities throughout the interpretive guidelines developed by the OECD. It also brings forward the theoretical, judicial and political aspects of the controversy generated by those who argued that the arm's length principle should be thrown out and rapidly replaced by some version of a global distribution of profits using a predetermined mathematical formula. Furthermore, the article shows the energy deployed by the OECD to adapt the arm's length principle to current standards of international trade. The authors conclude that, failing any better solution, what is required is for the OECD to continue refining how the arm's length principle should be applied. This option is however unlikely to succeed, unless it is inspired by the pragmatic spirit present throughout national tax administrations in the 1930s, 1940s and the 1950s.

## TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	435
 <b>Première partie – Le concept de pleine concurrence : la genèse de l'essor d'une norme internationale</b>	
<b>1. LES TRAVAUX PRÉCURSEURS DE LA SOCIÉTÉ DES NATIONS : PREMIÈRE MOITIÉ DU XX<sup>E</sup> SIÈCLE.....</b>	<b>439</b>
1.1. L'ÉTUDE INTERNATIONALE SUR LES MÉTHODES DE RÉPARTITION DES BÉNÉFICES : LE RAPPORT CARROLL .....	441
1.2. LE PROJET DE CONVENTION FISCALE MULTILATÉRALE DE 1933 ET LE PROJET DE CONVENTION FISCALE BILATÉRALE DE 1935 .....	448
<b>2. LES TRAVAUX RELAYÉS PAR L'OCDE ET L'ONU : SECONDE MOITIÉ DU XX<sup>E</sup> SIÈCLE .....</b>	<b>453</b>
2.1. LE MODÈLE DE CONVENTION FISCALE BILATÉRALE DE L'OCDE (1977) ET LE MODÈLE DE CONVENTION FISCALE BILATÉRALE DES ÉTATS-UNIS .....	454
2.2. LE MODÈLE DE CONVENTION FISCALE BILATÉRALE DE L'ONU (1980).....	458
<b>3. LES GUIDES INTERPRÉTATIFS INTERNATIONAUX : LE DÉPLOIEMENT DU CONTENU DESCRIPTIF DU CONCEPT DE PLEINE CONCURRENCE APPLICABLE AUX SOCIÉTÉS LIÉES .....</b>	<b>462</b>
3.1. LE DOGME DE LA PERSPECTIVE TRANSACTIONNELLE : UNE CONSTRUCTION DES PAYS DÉVELOPPÉS .....	463
3.1.1. Les lignes directrices de 1979 de l'OCDE .....	463
3.1.2. Les lignes directrices de 1995 de l'OCDE .....	466
3.1.3. Les lignes directrices de 2010 de l'OCDE .....	469
3.2. LA REFORMULATION DU DOGME DE LA PERSPECTIVE TRANSACTIONNELLE POUR LE RENDRE PLUS COMPRÉHENSIBLE : UNE VOLONTÉ DES PAYS EN DÉVELOPPEMENT .....	472
3.2.1. Les écueils de la mise en pratique des lignes directrices de l'OCDE .....	473
3.2.2. Le projet de manuel sur les prix de transfert de l'ONU.....	474

## Deuxième partie – Le concept de pleine concurrence : l'enjeu de la controverse autour d'une norme internationale

<b>4.</b>	<b>LE CHANGEMENT DE PARADIGME DANS LE CONTEXTE DU COMMERCE MONDIAL MODERNE : LA RÉPARTITION GLOBALE DES BÉNÉFICES</b> .....	479
4.1.	LA MISE EN PERSPECTIVE THÉORIQUE ET PRATIQUE : DES CRITIQUES ET DES CONJECTURES .....	481
4.1.1.	Les failles du concept de pleine concurrence selon les acteurs de la controverse .....	482
4.1.2.	Les avantages anticipés du concept de la répartition globale des bénéfices selon les acteurs de la controverse .....	486
4.2.	LA MISE EN PERSPECTIVE JURIDIQUE : DES DIVERGENCES ET DES INCERTITUDES .....	490
4.2.1.	La prééminence du concept de pleine concurrence comme norme de référence .....	490
<b>5.</b>	<b>LE REMPLACEMENT DU CONCEPT DE PLEINE CONCURRENCE PAR LA RÉPARTITION GLOBALE DES BÉNÉFICES : UNE OPTION CONTESTÉE</b> .....	494
5.1.	L'ÉTAT DU CONSENSUS INTERNATIONAL AUTOUR DU CONCEPT DE PLEINE CONCURRENCE : LE RALLIEMENT DE LA MAJORITÉ DES PAYS .....	495
5.1.1.	L'évolution des contextes économique, commercial et législatif .....	495
5.1.2.	La persistance du rejet international de la répartition globale des bénéfices.....	498
5.2.	LA CONCLUSION D'UN CONSENSUS INTERNATIONAL SUR LA RÉPARTITION GLOBALE DES BÉNÉFICES : UNE UTOPIE DANS LA CONJONCTURE ACTUELLE .....	502
5.2.1.	L'improbabilité d'un accord international sur les éléments fondamentaux d'un système unitaire d'imposition mondial .....	502
5.2.2.	Le mirage de l'expérience infranationale américaine et du projet européen d'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés .....	504
<b>6.</b>	<b>LA MODERNISATION DU SYSTÈME ACTUEL DE RÈGLES SUR LES PRIX DE TRANSFERT : LA NÉCESSITÉ D'AGIR DE L'OCDE ET DE L'ONU</b> .....	508
6.1.	L'ANACHRONISME PRÉTENDU DU CONCEPT DE PLEINE CONCURRENCE : LE POINT SUR LA QUESTION .....	508

6.1.1.	Les efforts pour adapter les modes d'application au contexte international .....	509
6.1.2.	L'ouverture au pragmatisme d'antan comme esquisse de solution aux problèmes d'application .....	511
6.2.	L'ÉBAUCHE DE RÉFLEXIONS SUR LA POLITIQUE FISCALE NATIONALE DES PRIX DE TRANSFERT : LES ENJEUX FISCAUX INTERNATIONAUX CONNEXES .....	516
6.2.1.	Les prix de transfert et l'évitement fiscal international .....	517
6.2.2.	Les prix de transfert et la concurrence fiscale déloyale.....	522
<b>CONCLUSION</b> .....		524

## INTRODUCTION

Domaine éminemment mystérieux pour le grand public, la détermination des prix de transfert n'a longtemps soulevé l'intérêt que d'un cercle restreint de professionnels de la fiscalité internationale spécialisés en la matière. Malgré sa considérable complexité, il n'en constitue pas moins un sujet de grande actualité. Les noms de Google, Apple, Dole, Starbucks, Glaxo et Pfizer font à présent la manchette des pages économiques de la presse écrite internationale, y compris celles des revues de prestige. Depuis quelques années déjà, les médias de presse réveillent les esprits en dévoilant au grand jour quelques stratégies d'optimisation fiscale déployées par les entreprises multinationales pour minimiser leur fardeau fiscal mondial.

La description de ces stratégies ingénieuses, en général parfaitement légales, attire et retient l'attention d'un lectorat souvent indigné. Les journalistes détaillent la mise en place de structures et de formes organisationnelles complexes conçues pour répartir et coordonner les activités internationales, notamment des filiales résidant dans des pays qui servent de refuges fiscaux. De plus, ces stratégies comportent la conclusion d'ententes contractuelles concernant les risques assumés et les fonctions exercées par les sociétés membres des entreprises multinationales, d'où les risques de manipulations des prix de transfert.

Mais que sont au juste les prix de transfert? Bien qu'ils soient souvent définis par les médias comme une technique de planification fiscale, ils désignent plutôt, en fait, les prix convenus à l'occasion des cessions internes de biens et de services entre des sociétés qui sont assujetties à l'impôt sur les bénéfices par des pays différents et qui sont membres d'une même entreprise multinationale. Les administrations fiscales évaluent les prix de transfert des entreprises multinationales à l'aune de prix hypothétiques, soit ceux qui auraient été convenus par des sociétés transigeant à distance dans des transactions similaires. Le concept théorique, internationalement accepté, qui régit les rajustements des prix de transfert des transactions transfrontalières effectuées entre les sociétés liées membres d'une entreprise multinationale est appelé « **principe de pleine concurrence** ».

Quelques auteurs expriment l'opinion que le principe de pleine concurrence, l'un des concepts clés du système actuel de la fiscalité internationale des entreprises, consiste en un concept totalement dépassé,

voire anachronique<sup>1</sup>. Dans la littérature fiscale, un certain courant de pensée remet en question l'utilisation du principe de pleine concurrence à l'échelon international et, parallèlement, envisage même son remplacement par un concept jugé plus moderne, soit la **répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique préétablie**. Nous proposons d'explorer ici l'hypothèse de travail sous-tendant ce courant de pensée et d'en examiner les aspects théorique, juridique et politique. Vu l'envergure du sujet, l'étude se limite à déterminer, dans le contexte précis de la répartition des bénéfices résultant des transactions intersociétés au sein des entreprises multinationales, à l'exclusion des établissements stables, si le principe de pleine concurrence est toujours un principe adéquat au XXI<sup>e</sup> siècle pour fixer les prix de transfert.

Dans la première partie de l'étude, nous présentons un panorama de la genèse de l'essor du principe de pleine concurrence en droit fiscal international public et mettons en évidence l'influence importante exercée par les États-Unis sur cet essor. Nous analysons, à cette fin, les phases du développement du texte de l'énoncé du principe de pleine concurrence dans les modèles théoriques de convention fiscale bilatérale. Puis, nous étudions les instruments et les outils fiscaux élaborés, à compter des années 1960, par les organisations internationales dans le but de préciser s'ils tiennent ou non pour admis que le principe de pleine concurrence est la seule référence normative.

Dans la deuxième partie, nous passons en revue les arguments de la controverse américaine autour du principe de pleine concurrence<sup>2</sup>. En plus d'exposer les failles conceptuelles du principe de pleine concurrence, nous

---

<sup>1</sup> Dans l'article intitulé « The Unitary Method and the Myth of Arm's Length », (1986), 30 *Tax Notes* 625 (LexisNexis), Stanley I. LANGBEIN affirme, à la page 596, que « there is general agreement that arm's-length is an anachronism, either because of a change in the nature of international business, or because it served political purposes that are guarded against political dangers that are no longer potent forces in the world economy ». Voir aussi Kerrie SADIQ, « The Traditional Rationale of the Arm's Length Approach to Transfer Pricing – Should the Separate Accounting Model Be Maintained for Modern Multinational Entities? », (2004), vol. 7, n° 2 *Journal of Australian Taxation* 196 (en ligne : <http://www.buseco.monash.edu.au/blt/jat/2004-issue2-sadiq.pdf>), p. 232; Joann M. WEINER, « It's Time to Adopt Formulary Apportionment », (2009), *Worldwide Tax Daily* 173-17 (Tax Analysts).

<sup>2</sup> La présente étude ne traitant le principe de pleine concurrence que du point de vue du droit fiscal international public, les auteurs n'ont pas examiné en détail, à l'exception du Canada, l'intégration de ce principe dans les systèmes fiscaux nationaux d'imposition des bénéfices des sociétés des principaux pays dans le monde ni comparé les particularités des législations nationales.

scrutons les répercussions de cette controverse sur le consensus international en faveur du principe de pleine concurrence comme norme de répartition de l'assiette fiscale internationale. En particulier, nous nous questionnons sur la possibilité pour un pays signataire de conventions fiscales calquées sur les modèles théoriques d'adopter unilatéralement, dans une législation fiscale nationale, une norme autre que le principe de pleine concurrence. Nous discutons également de la vraisemblance ou non de l'émergence d'un nouveau consensus international sur la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique préétablie eu égard au contexte économique mondial actuel. Enfin, nous énumérons quelques esquisses de solutions afin de moderniser les règles sur les prix de transfert.

### **Première partie – Le concept de pleine concurrence : la genèse de l'essor d'une norme internationale**

L'histoire des prix de transfert transfrontaliers débute à peu de choses près voilà presque un siècle avec la création de la Société des Nations (« SDN »)<sup>3</sup> et de la Chambre de commerce internationale (International Chamber of Commerce)<sup>4</sup>. Un groupe influent de chefs d'entreprises membres de l'International Chamber of Commerce pousse alors la nouvelle organisation internationale, qui regroupe au début 42 pays membres<sup>5</sup>, principalement des pays développés, à se pencher sur un problème commençant à poindre au lendemain de la Première Guerre mondiale : la double imposition potentielle des entreprises multinationales engendrée par l'asymétrie des systèmes d'imposition nationaux<sup>6</sup>. Le problème de

---

<sup>3</sup> Le pacte constitutif de la SDN est incorporé dans la partie I du *Traité de Versailles*, 28 juin 1919, Paris, Berger-Levrault, 1922, pp. 1-22, lequel a été conclu entre les pays alliés et l'Allemagne pour mettre fin à la Première Guerre mondiale. Ce traité et ce pacte ont pris effet le 10 janvier 1920. À ce propos, consulter en ligne : [http://www.unog.ch/80256EDD006B8954/\(httpAssets\)/B8138644CCCD10BEC1256F3400484CA3/\\$file/sdn\\_chronologie.pdf](http://www.unog.ch/80256EDD006B8954/(httpAssets)/B8138644CCCD10BEC1256F3400484CA3/$file/sdn_chronologie.pdf).

<sup>4</sup> Fondée à Paris en 1919, l'International Chamber of Commerce consiste en une organisation mondiale des entreprises. Pour un bref historique de cette organisation, voir en ligne : <http://iccwbo.org/about-icc/history/the-merchants-of-peace/>.

<sup>5</sup> Voir en ligne : <http://cyberschoolbus.un.org/unintro/unintro3.htm> et *Traité de Versailles*, précité, note 3, p. 22. Bien que l'idée de créer la SDN ait été lancée par le président américain Woodrow Wilson, les États-Unis n'y ont jamais adhéré puisque le Sénat américain n'a pas ratifié le *Traité de Versailles*. Sur ce point, consulter en ligne : [http://www.senate.gov/reference/reference\\_item/Versailles.htm](http://www.senate.gov/reference/reference_item/Versailles.htm).

<sup>6</sup> Les textes des résolutions présentées par l'International Chamber of Commerce lors de la Conférence financière internationale organisée par la SDN, à Bruxelles, en 1920, en (à suivre...)

répartition de l'assiette fiscale internationale devient vite une préoccupation importante de la SDN, car les entreprises multinationales américaines et européennes tendent de plus en plus à utiliser, durant la période de l'entre-deux-guerres, des filiales étrangères pour accéder aux marchés extérieurs<sup>7</sup>. Bien que certains États recourent déjà à des conventions fiscales internationales pour répartir les revenus des entreprises dont les activités sont exercées dans plus d'un pays, l'usage de telles conventions demeure encore peu répandu dans le monde<sup>8</sup>.

Dès 1921, le Comité financier formé par la SDN confie à quatre économistes le mandat de réaliser une étude théorique sur les conséquences économiques de la double imposition. Appelés à déterminer si, notamment, des principes généraux peuvent être formulés comme fondement d'une convention fiscale internationale pour éliminer les conséquences néfastes de la double imposition, les professeurs universitaires Bruins, Einaudi, Seligman et Stamp se gardent, dans le rapport publié en 1923<sup>9</sup>, de recommander un critère en particulier pour diviser les bénéfices générés par les activités exercées dans plusieurs États. Prudents, ils suggèrent plutôt d'examiner au préalable l'expérience pratique des pays qui appliquent déjà

---

(...suite)

font foi : LEAGUE OF NATIONS, *Brussels Financial Conference 1920, The Recommendations and their Application: A Review After Two Years*, C.10.M.7.1923.II, Genève, 1922, annexe I, p. 228.

<sup>7</sup> John H. DUNNING et Sarianna M. LUNDAN, *Multinational Enterprises and the Global Economy*, 2<sup>e</sup> éd., Northampton, Edward Elgar, 2008, pp. 735-737.

<sup>8</sup> Notamment, l'Autriche, la Tchécoslovaquie, la Hongrie, l'Italie, la Pologne, le Royaume des Serbes, Croates et Slovènes ainsi que la Roumanie, à savoir les pays nés à la suite de la dislocation, après la Première Guerre mondiale, de l'Empire austro-hongrois et les pays signataires, en 1921, de la convention fiscale multilatérale de Rome. À ce sujet, voir *Double Taxation and Tax Evasion: Report and Resolutions Submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations*, F.212, Genève, 1925, dans *Legislative History of United States Tax Conventions*, vol. 4, 1962, pp. 4071-4072 (HeinOnline). La première convention fiscale bilatérale pour prévenir la double imposition a d'ailleurs été conclue entre l'Empire austro-hongrois et la Prusse dès 1899. Sur ce point, consulter Sunita JOGARAJAN, « Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815-1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action », (2011), vol. 31, n° 1 *Oxford Journal of Legal Studies* 679, pp. 690 et suiv. (HeinOnline Law Journal Library).

<sup>9</sup> LEAGUE OF NATIONS, Economic and Financial Commission, *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*, Genève, Imp. Atar, 1923.

des critères de répartition comptable des bénéfices avant de fixer ceux-ci dans un modèle de convention fiscale internationale<sup>10</sup>.

## 1. LES TRAVAUX PRÉCURSEURS DE LA SOCIÉTÉ DES NATIONS : PREMIÈRE MOITIÉ DU XX<sup>E</sup> SIÈCLE

Les tout premiers modèles théoriques de conventions fiscales bilatérales élaborés par la SDN ne renferment aucune méthode spécifique de répartition comptable des bénéfices pour les établissements stables ni pour les sociétés liées<sup>11</sup>. Contrairement au projet de convention fiscale bilatérale présenté en 1927<sup>12</sup>, les modèles approuvés en 1928<sup>13</sup> n'assimilent plus les sociétés liées à des établissements stables, mais ils sont muets quant à la répartition des bénéfices de celles-ci. Ainsi, l'article 5<sup>14</sup>, qui ne s'applique qu'aux bénéfices

---

<sup>10</sup> *Id.*, pp. 52-53. La courte liste des critères de répartition recensés dans l'addenda au rapport, soit la valeur des ventes, le capital total investi dans chaque pays, l'inventaire total dans chaque pays, la valeur totale des biens immobiliers et les salaires et dépenses d'un établissement, dénote, à première vue, la tendance naturelle des pays à attribuer les bénéfices des entreprises multinationales à l'aide d'une formule mathématique comportant au moins un facteur.

<sup>11</sup> Il s'agit, bien entendu, d'une omission intentionnelle. Voir LEAGUE OF NATIONS, *Report to the Council on the Fourth Session of the Committee*, C.399.M.204.1933.II.A, Genève, 1933, dans *Legislative History of United States Tax Conventions*, précité, note 8, p. 4242 (HeinOnline).

<sup>12</sup> Les alinéas 1, 3 et 4 de l'article 5 rédigé par le Comité d'experts techniques sur la double imposition introduisent respectivement le concept d'établissement stable, l'idée de la répartition des revenus selon la source et la tenue implicite d'une comptabilité distincte à l'égard des établissements stables, tandis que l'alinéa 2 prévoit, notamment, que les « affiliated companies [...] shall be regard as permanent establishments ». Voir LEAGUE OF NATIONS, *Double Taxation and Tax Evasion: Report Presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion*, C.216.M.85.1927.II, Genève, 1927, dans *Legislative History of United States Tax Conventions*, précité, note 8, pp. 4124-4125 (HeinOnline).

<sup>13</sup> Vu l'absence d'uniformité des différents systèmes fiscaux, les modèles incluent trois variantes, soit les textes Ia, Ib et Ic, selon que les pays prélèvent ou non des impôts réels (*impersonal taxes*) et des impôts personnels (*personal taxes*). Voir LEAGUE OF NATIONS, *General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion Double Taxation and Tax Evasion: Report Presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion*, C.562.M.178.1928.II, Genève, 1928, dans *Legislative History of United States Tax Conventions*, précité, note 8, pp. 4161-4175 (HeinOnline).

<sup>14</sup> Texte Ia, *id.*, p. 4162 :

gagnés par les établissements stables, se limite à énoncer que, lorsque les succursales n'ont pas de comptes comptables distincts de ceux de la société mère, les États contractants dans lesquels une entreprise possède un établissement stable doivent convenir entre eux des règles de la répartition des bénéfices. Or, comme ces règles peuvent, suivant les commentaires rédigés par la SDN relativement à l'article 5 du modèle Ia, être basées, entre autres, sur le capital investi et les salaires versés<sup>15</sup>, elles légitiment ouvertement, du moins à l'égard des établissements stables, la répartition, par les administrations fiscales, des bénéfices totaux fondée sur une formule mathématique simple.

Quoi qu'il en soit, c'est en 1930 que la proposition d'une enquête sur le terrain, formulée sept ans auparavant par les universitaires auteurs de l'étude théorique sur les conséquences économiques de la double imposition, devient réalité<sup>16</sup>. Du coup, l'élan initial à l'émergence du concept de pleine concurrence dans les modèles théoriques de conventions fiscales au XX<sup>e</sup> siècle est donné. Incorporées, pendant les années 1930 et 1940, dans les modèles élaborés par la SDN, les dispositions spécifiques concernant la répartition des bénéfices des sociétés liées seront reprises par l'Organisation

---

(...suite)

« Article 5

Income, not referred to in Article 7, from any industrial, commercial or agricultural undertaking and from any other trades or professions shall be taxable in the State in which the permanent establishments are situated.

The real centres of management, branches, mining and oilfields, factories, workshops, agencies, warehouses, offices, depots, shall be regarded as permanent establishments. [...].

Should the undertaking possess permanent establishments in both Contracting States, each of the two States shall tax the portion of the income produced in its territory. The competent administrations of the two Contracting States shall come to an arrangement as to the basis for apportionment. » (Notre soulignement)

Les dispositions de l'article 5 du texte Ia reprennent en substance, sauf pour ce qui concerne le rapprochement des sociétés liées avec les succursales, le texte de l'article 5 tel qu'il se lisait dans le projet de convention de 1927 de la SDN, C.216.M.85.1927.II, précité, note 12.

<sup>15</sup> LEAGUE OF NATIONS, C.562.M.178.1928.II, précité, note 13, p. 4166.

<sup>16</sup> LEAGUE OF NATIONS, Fiscal Committee, *Report to the Council of the Work of the Second Session of the Committee*, C.340.M.140.1930.II, Genève, 1930, dans *Legislative History of United States Tax Conventions*, précité, note 8, pp. 4209-4210 (HeinOnline).

de coopération et de développement économiques (« OCDE ») et l'Organisation des Nations unies (« ONU »), après la Seconde Guerre mondiale, pour tenter de résoudre le problème de la répartition de l'assiette fiscale internationale.

Cette vaste enquête, dont les travaux s'étendent de 1930 à 1933, consiste en la toute première étude de droit comparé sur la question de la répartition de l'assiette fiscale en droit international public. Réalisée sous les auspices de la SDN, elle est dirigée par un avocat américain spécialisé en droit fiscal international, Mitchell B. Carroll, alors chef de la section de la législation et des impôts européens au département du Commerce des États-Unis<sup>17</sup>. Les conclusions tirées par Carroll servent de point de départ à l'énoncé du principe de pleine concurrence tel que nous le connaissons aujourd'hui dans les modèles théoriques de conventions fiscales de l'OCDE et de l'ONU<sup>18</sup>. En fait, tous les modèles théoriques élaborés par la SDN avant la Seconde Guerre mondiale intègrent sans exception le concept de pleine concurrence.

### 1.1. L'ÉTUDE INTERNATIONALE SUR LES MÉTHODES DE RÉPARTITION DES BÉNÉFICES : LE RAPPORT CARROLL

Financée par la fondation américaine Rockefeller<sup>19</sup>, cette étude a pour but d'investiguer, auprès des administrations fiscales de 35 pays, les méthodes de répartition des bénéfices des entreprises, y compris les sociétés mères, les succursales et les filiales, exerçant des activités dans au moins deux pays<sup>20</sup>. Au début de l'année 1931, Carroll entreprend une expédition fiscale autour du monde. Il se rend dans pas moins de 27 pays pour s'instruire des législations fiscales nationales et rencontrer certains cadres supérieurs des bureaux d'impôt. À vrai dire, la répartition comptable des

<sup>17</sup> Membre, en tant que représentant des États-Unis, du Comité d'experts fiscaux sur la double imposition mandaté par la SDN pour rédiger le projet de convention bilatérale de 1927, LEAGUE OF NATIONS, C.216.M.85.1927.II, précité, note 12, il est président du Comité fiscal de la SDN de 1938 à 1946 et premier président de l'Association fiscale internationale de 1939 à 1978.

<sup>18</sup> Mitchell B. CARROLL, *Methods of Allocating Taxable Income*, dans *Taxation of Foreign and National Enterprises*, vol. IV, Société des Nations, Genève, 1933 (en ligne : <http://setis.library.usyd.edu.au/pubotbin/toccer-new?id=cartaxa.sgml&tag=law&images=acdp/gifs&data=/usr/ot&part=0>) (« Rapport Carroll »).

<sup>19</sup> La SDN a reçu deux dons en argent pour un total de 140 000 \$ : 90 000 \$, en 1930, et 50 000 \$, en 1933. Voir LEAGUE OF NATIONS, C.340.M.140.1930.II, précité, note 16 et C.399.M.204.1933.II.A, précité, note 11, p. 4241.

<sup>20</sup> Rapport Carroll, précité, note 18, p. 9.

bénéfices ne constitue pas, à ce moment-là, un problème urgent pour tous les types d'entreprises et tous les pays. Ce sont les États-Unis, le Royaume-Uni, l'Allemagne et le Japon qui rencontrent des difficultés liées surtout aux activités commerciales des entreprises industrielles, en particulier, les revenus tirés de la production, dans un pays, et de la vente, dans un autre pays, de matières premières telles le caoutchouc, les métaux et le pétrole<sup>21</sup>.

Les conclusions de cette étude, publiées en 1933, posent les premiers jalons historiques du concept de pleine concurrence en droit fiscal international public<sup>22</sup>. Après avoir examiné les règles législatives et les pratiques administratives nationales relatives aux méthodes de répartition des bénéfices des sociétés, Carroll propose deux principes fondamentaux comme piliers d'un système équitable de répartition des bénéfices de tous les types d'entreprises multinationales : le **principe de l'entreprise indépendante** et le **principe de la comptabilisation séparée**<sup>23</sup>. Notion clé du rapport, le premier principe, qui énonce que les filiales et, dans la mesure du possible, les succursales doivent être considérées comme des entreprises

---

<sup>21</sup> *Id.*, par. 1. Dans une moindre mesure, les revenus des entreprises commerciales tirés de la production et de la vente, dans des pays différents, de produits manufacturés font aussi problème. Au contraire, les entreprises œuvrant dans le secteur des services (assurance, transport, énergie, électricité, gaz, télégraphe, téléphone, radio et câble) et des mines ne génèrent guère de difficultés, car, tel qu'il est exprimé aux paragraphes 489 et suivants, elles n'impliquent, en général, que peu ou pas de transactions internationales.

<sup>22</sup> L'étude comprend un total de cinq volumes distincts. Les volumes I, II et III contiennent les rapports des administrations fiscales de 23 pays et de trois États américains décrivant les règles législatives et les pratiques administratives nationales concernant l'imposition des sociétés étrangères et nationales. Constituant le rapport principal, le volume IV, précité, note 18, rédigé par Carroll, est divisé en 12 chapitres : les chapitres 1 à 11 présentent une compilation succincte de la législation et des pratiques relatives à la répartition des bénéfices et le chapitre 12, les recommandations et conclusions. La question de la répartition y est abordée selon deux points de vue : les entreprises étrangères qui possèdent des filiales ou des succursales nationales et les entreprises nationales qui possèdent des filiales ou des succursales à l'étranger. Bien que les mêmes principes et méthodes s'appliquent aux entreprises étrangères et aux entreprises nationales, la quasi-totalité du rapport est néanmoins consacrée aux entreprises étrangères vu qu'elles ont suscité un plus grand nombre de difficultés de répartition que les entreprises nationales. Quant au volume V, préparé par le professeur Ralph C. JONES, *Allocation Accounting for the Taxable Income of Industrial Enterprises* dans *Taxation of Foreign and National Enterprises*, Société des Nations, Genève, 1933, il analyse les méthodes de répartition comptable pouvant être appliquées.

<sup>23</sup> Rapport Carroll, précité, note 18, par. 628, 629 et 674.

indépendantes<sup>24</sup>, supplante le concept de répartition fractionnée illimitée, lequel consiste à partager, selon une formule mathématique, le revenu net total provenant de toutes les activités commerciales d'une entreprise, déjà utilisée en Espagne et en Suisse<sup>25</sup>. Quant au second principe, il exprime de manière expresse la théorie de l'entité distincte, c'est-à-dire l'obligation implicite, déjà formulée à l'article 5 de l'un des modèles de convention fiscale bilatérale de 1928<sup>26</sup>, de comptabiliser séparément les activités des établissements stables de celles des autres entités composant l'entreprise multinationale<sup>27</sup>.

---

<sup>24</sup> L'étude révèle que plusieurs entreprises multinationales assimilent, à des fins fiscales, les filiales à des succursales et incluent les bénéfices des filiales à leurs bénéfices annuels totaux. Ce comportement des entreprises est conforme à l'esprit et à la lettre de l'article 5 du projet de convention fiscale bilatérale pour prévenir la double imposition de 1927, LEAGUE OF NATIONS, C.216.M.85.1927.II, précité, note 12, lequel considérait les filiales et les succursales comme des établissements stables. Par ailleurs, les administrations fiscales de la plupart des pays tiennent compte de l'existence juridique distincte des filiales domestiques qui transigent dans des conditions normales de concurrence avec une société mère étrangère; elles appliquent la méthode de la comptabilisation distincte, examinent les bénéfices liés aux transactions intersociétés pour vérifier l'exactitude des comptes comptables des filiales et, si les comptes sont inadéquats, estiment les bénéfices au moyen de l'une des méthodes empiriques employées pour la répartition des bénéfices entre une société mère et ses succursales. Voir Rapport Carroll, précité, note 18, par. 384. Cependant, certaines administrations fiscales s'appuient sur l'une ou l'autre des théories suivantes pour rajuster la répartition des bénéfices entre une société mère étrangère et ses filiales domestiques qui ne transigent pas dans des conditions normales de concurrence : les filiales sont soit des entreprises indépendantes du point de vue juridique, des mandataires de la société mère (cotisation de la société mère sur les bénéfices réputés gagnés par les filiales) ou elles ne constituent qu'une seule entité économique avec la société mère. Voir Rapport Carroll, précité, note 18, par. 386 à 398.

<sup>25</sup> Rapport Carroll, précité, note 18, par. 122 et 173. Il s'agit d'une méthode empirique qui comporte une formule mathématique en vertu de laquelle le revenu net total consolidé d'une entreprise est divisé entre toutes les entités composant l'entreprise multinationale, soit la société mère, les filiales et les succursales, en proportion de facteurs comme les actifs, le chiffre d'affaires, le registre des salaires ou un pourcentage prédéterminé. Toutefois, la répartition fractionnée est dite limitée lorsque le revenu net total de l'entreprise objet de la répartition provient seulement de certaines activités commerciales.

<sup>26</sup> LEAGUE OF NATIONS, C.562.M.178.1928.II, précité, note 13.

<sup>27</sup> La grande majorité des entreprises ne traitait pas les établissements locaux (succursales et filiales) comme des entreprises virtuellement indépendantes ou des unités autonomes et les vérificateurs fiscaux devaient rajuster les comptes comptables en se fondant sur les renseignements disponibles ou des méthodes empiriques, y compris la répartition fractionnée : Rapport Carroll, précité, note 18, par. 6.

Toutefois, à la lecture du rapport, la conclusion de Carroll voulant que la méthode de la comptabilisation distincte prévale sur les autres méthodes en usage pour la répartition des bénéfices entre une société mère et les établissements stables étonne de prime abord<sup>28</sup>. Les résultats de l'étude révèlent, certes, que les administrations fiscales appliquent, en général, des méthodes de répartition issues de la pratique administrative, car les systèmes fiscaux nationaux de la plupart des 35 pays examinés ne comportent pas de mesures législatives concernant la répartition des bénéfices des sociétés qui exercent des activités dans plus d'un pays, établissements stables et filiales confondus<sup>29</sup>. Sans même connaître le degré d'efficacité réel de cette méthode ni le pourcentage des administrations fiscales ayant recours aux méthodes empiriques comme méthodes secondaires, Carroll s'en tient à inférer que la méthode de la comptabilisation distincte est adoptée par le plus grand nombre de pays comme méthode principale<sup>30</sup>. Il paraît d'ailleurs accorder

---

<sup>28</sup> *Id.*, par. 120-122. Carroll classe les différentes méthodes de répartition en usage dans les trois catégories suivantes : la méthode de la comptabilisation distincte, les méthodes empiriques et la méthode de la répartition fractionnée. La méthode de la comptabilisation distincte désigne simplement l'utilisation par les administrations fiscales des comptes comptables distincts des établissements stables comme point de départ des vérifications. En outre, les méthodes empiriques permettent aux administrations fiscales d'estimer le revenu d'une entreprise lorsque les comptes comptables sont inexistantes ou qu'ils ne reflètent pas correctement les revenus attribuables aux cessions internes. Les administrations fiscales procèdent, dans ces cas, par comparaison directe du revenu d'une entreprise donnée avec celui d'une entreprise analogue ou encore par comparaison indirecte à l'aide d'indicateurs, par exemple, les chiffres des ventes, les actifs ou autres. Fait à noter, Carroll choisit d'inclure la méthode de la répartition fractionnée dans une catégorie distincte, car deux pays, l'Espagne et la Suisse, l'utilisent comme méthode principale.

<sup>29</sup> Seuls les systèmes fiscaux de l'Espagne, de l'Autriche et des États américains du Wisconsin, de New York et du Massachusetts renferment des dispositions législatives mettant en œuvre la méthode de la répartition fractionnée illimitée. Pour la définition du concept de la répartition fractionnée illimitée, voir *supra*, note 25.

<sup>30</sup> Comme l'indique R. C. JONES, précité, note 22, p. 17, la méthode de la comptabilisation distincte n'est pas une méthode de répartition à proprement parler :

« The term separate accounting does not refer to a single well-defined method, but rather to a whole group of methods with a common aim. Indeed, separate accounting is only a point of view or an avenue of approach to the general problem of allocating business profits on a geographical basis. The accounting methods by which the allocation of profit may be accomplished must be as diverse as the conditions within the different industries are varied. Separate accounting rests on the assumption that the different branches of an enterprise are separate business units which may be treated for accounting purposes practically as independent concerns. »

(à suivre...)

une plus grande importance au fait que cette méthode est suivie dans les pays réputés pour leur grande expérience de l'impôt sur le revenu et leur niveau élevé des normes professionnelles comptables, soit le Royaume-Uni, le Commonwealth britannique des nations et les États-Unis, et que l'International Chamber of Commerce, la National Tax Association des États-Unis ainsi que l'American Institute of Accountants en ont fait leur méthode de prédilection<sup>31</sup>.

Aussi le sort de la méthode de la répartition fractionnée illimitée des bénéfices, c'est-à-dire la division entre les entités formant une entreprise internationale, au moyen d'une formule mathématique, du revenu total tiré de toutes les activités commerciales de l'entreprise, est-il scellé prestement en quelques paragraphes<sup>32</sup>. Carroll n'analyse pas les avantages et les qualités intrinsèques de la méthode proposée : il se contente de souligner les inconvénients associés à la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique<sup>33</sup>. C'est ainsi que, non seulement les administrations fiscales de la plupart des pays examinés refusent de renoncer à exercer leur pouvoir d'imposition sur les bénéfices gagnés par les entreprises multinationales sur leur territoire respectif pour en permettre la répartition conformément à des facteurs arbitraires, mais encore elles reconnaissent la difficulté, en pratique, de vérifier les comptes comptables d'un établissement stable préparés dans une langue et une monnaie étrangères et selon des règles comptables différentes. Sans compter que la conclusion d'un accord entre les pays sur les bénéfices nets totaux et sur les critères de répartition représente également un obstacle insurmontable<sup>34</sup>.

---

(...suite)

Voir également S. I. LANGBEIN, précité, note 1, qui, à la page 635, exprime l'opinion que cette méthode ne comporte aucune règle de fond sur la façon d'effectuer la répartition des bénéfices, notamment la recherche de données comparables ou la prise en considération de transactions fictives convenues entre des entreprises hypothétiquement indépendantes.

<sup>31</sup> Rapport Carroll, précité, note 18, par. 128, 129 et 671. Voir aussi R. C. JONES, précité, note 22, p. 15.

<sup>32</sup> Rapport Carroll, précité, note 18, par. 666-670.

<sup>33</sup> Lindsay C. CÉLESTIN, *The Formulary Approach to the Taxation of Transnational Corporations: A Realistic Alternative?*, essai, Université de Sydney, 2000 (en ligne : <http://ses.library.usyd.edu.au/bitstream/2123/846/2/adtU20020917.13313802whole.pdf>), pp. 33-34.

<sup>34</sup> Rapport Carroll, précité, note 18, par. 288 et 670.

Par ailleurs, le Rapport Carroll laisse l'impression que le principe de l'entreprise indépendante – devenu aujourd'hui le principe de pleine concurrence – s'est imposé avant tout, sur le plan du droit international, afin de résoudre les difficultés liées à la répartition des établissements stables<sup>35</sup>. Carroll recommande aux administrations fiscales une méthode principale et des méthodes secondaires applicables à tous les types d'entreprises, mais destinées uniquement à la répartition des bénéfices entre une société mère et ses établissements stables. La méthode principale se résume à appliquer conjointement les deux principes fondamentaux, c'est-à-dire traiter les établissements stables comme des entreprises non liées entre elles ni à la société mère et imposer les bénéfices sur la base des comptes comptables distincts des établissements stables. Les méthodes empiriques, y compris la méthode de la répartition fractionnée des bénéfices, se trouvent en conséquence cantonnées au titre de méthodes secondaires pour les établissements stables dans les cas où la méthode dite principale est inapplicable.

La répartition des bénéfices d'entreprise entre une société mère et ses succursales à l'étranger occupe ainsi une place prépondérante dans l'étude, celle entre une société mère et ses filiales étrangères étant reléguée au second plan. D'autant plus que Carroll ne préconise formellement aucune méthode pour la répartition des bénéfices entre une société mère et ses filiales<sup>36</sup>. La

---

<sup>35</sup> *Id.*, par. 4. À ce sujet, voir Hubert HAMAEEKERS, « Arm's Length – How Long? », (2001), Mars/Avril, *International Transfer Pricing Journal* 30, p. 34; Sol PICCIOTTO, « International Taxation and Intrafirm Pricing in Transnational Corporate Groups », (1992), vol. 17, n° 8 *Accounting, Organizations and Society* 759-792, pp. 766-767, et Richard VANN, « Reflections on Business Profits and the Arm's-Length Principle », Legal Studies Research Paper No. 10/127, University of Sydney, novembre 2010 (en ligne : [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1710945##](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1710945##)), pp. 135-139.

<sup>36</sup> Rapport Carroll, précité, note 18, par. 628. Pour Carroll, les problèmes de prix de transfert entre les sociétés liées, contrairement aux établissements stables, ne surgissent que dans le contexte de la manipulation délibérée des prix pour déplacer les bénéfices d'une société liée à une autre, le but de la répartition par les administrations fiscales étant de déterminer les bénéfices que la société liée aurait gagnés si elle avait traité avec une entreprise indépendante. En règle générale, les administrations fiscales tentent de recouvrer les bénéfices déplacés en analysant les transactions intersociétés à l'aide des principes juridiques et commerciaux ou des comparaisons avec d'autres sociétés exerçant des activités similaires : voir *id.*, par. 627. Carroll n'interdit pas explicitement l'utilisation des méthodes empiriques, bien que son point de vue ne semble pas admettre la possibilité d'estimer les bénéfices des sociétés liées à l'aide de méthodes secondaires. Énumérées au paragraphe 385, les méthodes alors en usage pour déplacer les bénéfices d'une filiale nationale à la société mère étrangère sont les suivantes : surfacturation des achats de la filiale, sous-facturation des ventes de la (à suivre...)

littérature fiscale ne permet pas de préciser les raisons exactes qui expliquent cet état des choses. Il est loisible de spéculer que, dans les années 1930, la SDN montre, en apparence, moins d'intérêt à l'égard des filiales parce que la répartition relative aux succursales des entreprises étrangères soulève des difficultés plus nombreuses que celle relative aux filiales<sup>37</sup>.

Chose digne de remarque, la méthode principale recommandée par Carroll s'apparente à la pratique administrative développée par l'administration fiscale américaine pour répartir les bénéfices entre les sociétés sous contrôle commun. Cette pratique, qui facilite alors l'application de l'article 45 du *United States Revenue Act of 1928*<sup>38</sup>, admet, dans le cas où

(...suite)

filiale à la société mère, location intersociétés à un coût minime ou exorbitant et frais disproportionnés réclamés pour des redevances ou d'autres services. Même s'il est parmi les premiers à affirmer que la manipulation des prix de cession interne permet aux entreprises multinationales de déplacer leurs bénéfices dans les pays à faible taux d'imposition, Carroll n'aborde pas la question des refuges fiscaux, lesquels commencent pourtant à se développer dans les années 1930. Voir Ronen PALAN, « The History of Tax Havens », octobre 2009 (en ligne : <http://www.historyandpolicy.org/papers/policy-paper-92.html>) et Christophe FARQUET, « Lutte contre l'évasion fiscale : l'échec de la SDN durant l'entre-deux-guerres », (2009), vol. 44, n° 4 *L'Économie politique* 93-112 (en ligne : <http://www.cairn.info/revue-l-economie-politique-2009-4-page-93.htm>).

<sup>37</sup> Le nombre élevé de succursales et l'absence de comptabilité distincte tenue à l'égard de celles-ci par les sociétés mères sont vraisemblablement à l'origine de la multiplication des difficultés.

<sup>38</sup> Pub. L. No. 70-562, § 45, XLV Stat. 806 (en ligne : [http://constitution.org/uslaw/sal/045\\_itax.pdf](http://constitution.org/uslaw/sal/045_itax.pdf)). Édité en mai 1928, l'article 45, qui précédait les articles 77 et 78 des *Regulations No. 41 Relative to War Excess Profits Tax Imposed by the War Revenue Act of 1917* (en ligne : <http://archive.org/details/regulationsrelat00unit>), est une disposition législative anti-évitement, dont le texte est similaire à l'actuel article 482 de l'*Internal Revenue Code of 1986* et mod., qui conférerait au Commissaire de l'Internal Revenue Service (« IRS »), dans les cas impliquant deux ou plusieurs entreprises contrôlées par les mêmes intérêts, le pouvoir de distribuer, de répartir et d'attribuer les revenus bruts ou les déductions, mais ne spécifiait aucune méthode de répartition :

**« SEC. 45. ALLOCATION OF INCOME AND DEDUCTIONS.**

In any case of two or more trades or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Commissioner is authorized to distribute, apportion, or allocate gross income or deductions between or among such trades or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such trades or businesses. »

les bénéficiaires d'une filiale américaine sont délibérément déplacés à une société mère étrangère ou lorsque ceux d'une société mère américaine sont déplacés à une filiale étrangère, un rajustement des bénéficiaires comme si les transactions avaient eu lieu entre des personnes qui transigent dans des conditions de concurrence normale (*as if they were dealing at arm's length with each other*)<sup>39</sup>. Bien que les expressions *dealing at arm's length* et *arm's length* soient utilisées à quelques reprises dans l'étude de Carroll<sup>40</sup>, l'expression « principe de pleine concurrence » (*arm's length principle*) n'y apparaît pas. Pour tout dire, rien ne permet d'affirmer que, du point de vue historique, Carroll est le véritable créateur du concept théorique de pleine concurrence<sup>41</sup>.

## 1.2. LE PROJET DE CONVENTION FISCALE MULTILATÉRALE DE 1933 ET LE PROJET DE CONVENTION FISCALE BILATÉRALE DE 1935

Souscrivant aux recommandations de Carroll, le Comité fiscal de la SDN propose, en 1933, un projet de convention fiscale multilatérale pour résoudre le problème relatif à la répartition des bénéficiaires<sup>42</sup>. Rédigé par Carroll lui-même<sup>43</sup>, ce projet de convention multilatérale sur la répartition des bénéficiaires gagnés par des sociétés faisant des affaires dans plusieurs juridictions fiscales escamote les méthodes précises pour ne comporter que les principes généraux qui forment les assises mêmes du système actuel

<sup>39</sup> L'administration fiscale américaine utilise, en pratique, la méthode de la comptabilité distincte pour déterminer les bénéficiaires des filiales américaines des sociétés étrangères. Sur ce point, voir le rapport préparé par les États-Unis à l'occasion de l'étude de Carroll : Joseph WEARE et M. L. McMORRIS, *Tax System and Allocations Methods in the United States of America*, dans *Taxation of Foreign and National Enterprises*, vol. I (France, Germany, Spain, the United Kingdom and the United States of America), Société des Nations, Genève, 1933 (en ligne : <http://adc.library.usyd.edu.au/search?smode=simple&keyword=taxation+foreign+national+enterprises>), partie III(A)I(d à f). Cette pratique administrative a d'ailleurs été intégrée dans le texte de l'article 45-1(b) des *Regulations 86 Relating to the Income Tax Under the Revenue Act of 1934* (en ligne : [http://www.constitution.org/tax/us-ic/regs/Regs\\_86\\_for\\_1934\\_act.pdf](http://www.constitution.org/tax/us-ic/regs/Regs_86_for_1934_act.pdf)), adopté en 1935 : il s'agit de la norme du contribuable non contrôlé.

<sup>40</sup> Rapport Carroll, précité, note 18, par. 6, 384, 385, 694 et 713.

<sup>41</sup> Certains auteurs en attribuent la paternité au département du Trésor des États-Unis : consulter H. HAMAEEKERS, précité, note 35, p. 32. Malgré tout, l'absence de certitude sur l'identité de l'auteur et la date d'élaboration laisse planer le mystère sur l'origine exacte du principe de pleine concurrence.

<sup>42</sup> LEAGUE OF NATIONS, C.399.M.204.1933.II.A, précité, note 11.

<sup>43</sup> Mitchell B. CARROLL, *Global Perspectives of an International Tax Lawyer*, Hicksville, Exposition Press, 1978, p. 66.

des règles sur les prix de transfert. Le modèle esquissé pose les seconds jalons du concept de pleine concurrence en droit fiscal international public. Incorporant sans surprise l'idée de la fiction juridique de l'entreprise indépendante et celle de la comptabilité distincte exprimées par Carroll dans l'étude internationale<sup>44</sup>, il ouvre ainsi la voie à l'intégration réelle du principe de pleine concurrence dans un modèle théorique de convention fiscale internationale.

D'aucuns prétendent que Carroll avait un parti pris en faveur de l'application conjuguée des principes de la comptabilité distincte et de l'entreprise indépendante et cherchait à empêcher l'émergence, à l'échelon international, de la répartition fractionnée illimitée déjà appliquée, au niveau infranational, aux États-Unis<sup>45</sup>. Il est vrai que, peu après la publication des conclusions de l'étude, Carroll affirmait que le projet de convention fiscale multilatérale de 1933 de la SDN illustrait la victoire des partisans du principe de l'entreprise indépendante sur la répartition globale des bénéfices<sup>46</sup> et qu'il soutenait que le Comité fiscal n'adhérait pas au concept de l'entreprise unitaire<sup>47</sup>. Il est même possible que Carroll, lequel, avant de diriger l'étude de la SDN, avait participé aux négociations du traité fiscal bilatéral États-Unis-France<sup>48</sup>, ait eu accès aux renseignements sur les discussions et

---

<sup>44</sup> Rapport Carroll, précité, note 18.

<sup>45</sup> Pour la définition du concept de la répartition fractionnée illimitée, voir *supra*, note 25; S. I. LANGBEIN, précité, note 1, p. 637 et L. C. CÉLESTIN, précité, note 33, p. 40. Pour un point de vue contraire, voir S. PICCIOTTO, précité, note 35, p. 767. Parti pris ou non pour le concept qui deviendra le principe de pleine concurrence, le résultat associé à l'intention prêtée, à tort ou à raison, à Carroll sera néanmoins atteint. Le consensus international dégagé à partir des années 1970 autour de ce concept aura pour ultime conséquence de supprimer toute velléité de la communauté internationale de passer à la répartition fractionnée illimitée. Sur ce point, consulter la section 6. ci-dessous.

<sup>46</sup> Mitchell B. CARROLL, « Allocation of Business Income: The Draft Convention of the League of Nations », (1934), vol. 34 *Columbia Law Review* 473 (JSTOR), p. 473.

<sup>47</sup> Mitchell B. CARROLL, « Taxation of Enterprises with International Interests », dans *L'imposition des bénéfices et des profits de sociétés anonymes à intérêts internationaux*, dans *Cahiers de droit fiscal international*, vol. I, La Haye, IFA, 1939, p. 254.

<sup>48</sup> *Convention with France on the Subject of Double Taxation*, 27 avril 1932, dans *Legislative History of United States Tax Conventions*, vol. 1, 1962, 805 (HeinOnline). Ce traité est la première convention fiscale internationale conclue par les États-Unis pour prévenir la double imposition. À ce sujet, voir Adrian A. KRAGEN, « Double Income Taxation Treaties: The O.E.C.D. Draft », (1964), vol. 52, n° 2 *California Law Review* 306-333 (HeinOnline), p. 306. L'article IV, qui intègre les dispositions de l'article 45 de l'*Internal Revenue Code*, prévoit une répartition des bénéfices des (à suivre...)

les travaux du département du Trésor américain préalablement à l'adoption, en 1935, du principe de pleine concurrence dans le texte législatif de la réglementation relative à l'article 45 de l'*Internal Revenue Code*. Vu ces circonstances, il n'est pas déraisonnable de penser, sans que nous puissions toutefois le prouver, qu'une lutte doctrinale ait pu être menée contre la répartition fractionnée illimitée mise en application dans certains États américains ainsi qu'en Espagne et en Suisse pour répartir entre les entités formant une entreprise multinationale, selon une formule mathématique, le revenu net total tiré de toutes les activités commerciales de l'entreprise.

Le projet de convention de 1933 distingue, à la manière du Rapport Carroll, le cas des établissements stables de celui des filiales. En particulier, les articles 3 et 5 exposent respectivement les principes généraux concernant la répartition des bénéfices entre une société mère, les établissements stables et les filiales. Comme seul critère pour la répartition internationale des revenus des établissements stables, l'article 3 met en avant le prix qui aurait été convenu entre des personnes indépendantes transigeant dans des conditions de concurrence normale (*the price that would be agreed upon by independant persons dealing at arm's length*) :

« Article 3

If an enterprise with its fiscal domicile in one contracting State has permanent establishments in other contracting States, there shall be attributed to each permanent establishment the net business income which it might be expected to derive if it were an independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions. Such net income will, in principle, be determined on the basis of the separate accounts pertaining to such establishment. [...].

The fiscal authorities of the contracting States shall, when necessary, in execution of the preceding paragraph, rectify the accounts produced, notably to correct errors or omissions, or to re-establish the prices or remunerations entered in the books at the value which would prevail between independent persons dealing at arm's length.

If an establishment does not produce an accounting showing its own operations, [...], the fiscal authorities may determine empirically the business income by applying a percentage to the turnover of that establishment. [...].

---

(...suite)

sociétés liées fondée sur le principe de pleine concurrence : M. B. CARROLL, précité, note 43, pp. 38-42.

If the methods of determination described in the preceding paragraphs are found to be inapplicable, the net business income of the permanent establishment may be determined by a computation based on the total income derived by the enterprise from the activities in which such establishment has participated. [...]»<sup>49</sup>. » (Notre soulignement)

L'utilisation explicite de l'expression *independent persons dealing at arm's length* (« des personnes indépendantes qui font des affaires dans des conditions normales de concurrence »), laquelle définit une notion déjà connue et appliquée au département du Trésor des États-Unis pour ce qui concerne les sociétés liées, concourt à énoncer, sous une forme rudimentaire, le principe de pleine concurrence. Même si, en général, ce principe s'applique conjointement avec le principe de la comptabilité séparée, l'article 3 permet expressément aux États contractants, en l'absence d'une comptabilité distincte ou lorsque les comptes comptables distincts ne reflètent pas adéquatement la situation factuelle, de recourir aux méthodes empiriques de répartition dites méthodes secondaires<sup>50</sup>. La SDN dote ainsi les pays développés, aux fins de la répartition des bénéfices des établissements stables entre les juridictions fiscales, de règles souples reflétant la pratique déjà établie et répandue pour ce qui regarde l'usage des méthodes empiriques.

Par ailleurs, l'article 5 du projet de convention fiscale multilatérale de 1933 consiste en la toute première disposition traitant spécifiquement, dans un modèle théorique de convention fiscale, de la répartition des bénéfices des filiales étrangères. De fait, il s'agit de l'article prédécesseur de l'article 9 du Modèle actuel de convention fiscale bilatérale de l'OCDE<sup>51</sup>. Le libellé de l'article 5 tire vraisemblablement son origine de l'article IV du traité États-Unis-France<sup>52</sup>. Constitué d'un seul court paragraphe, le texte de

<sup>49</sup> LEAGUE OF NATIONS, C.399.M.204.1933.II.A, précité, note 11, p. 4244. L'article 3 est l'article prédécesseur de l'article 7 du modèle théorique de convention fiscale bilatérale de l'OCDE : ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune version abrégée*, juillet 2010 (« Modèle de l'OCDE 2010 ») (OECDilibrary).

<sup>50</sup> Pour la revue de ces méthodes, voir *supra*, note 28. Les règles relatives à l'application du principe de pleine concurrence aux établissements stables et celles applicables aux sociétés liées ont été élaborées par l'OCDE de manière tout à fait distincte. À ce propos, consulter la section 3. ci-dessous.

<sup>51</sup> Modèle de l'OCDE 2010, précité, note 49.

<sup>52</sup> Emmet M. McCAFFERY, « The Franco-American Convention Relative to Double Taxation », (1936), vol. 36 *Columbia Law Review* 382 (HeinOnline Law Journal Library), p. 382. Or, l'article IV du traité États-Unis-France, précité, note 48, se fonde (à suivre...)

l'article 5, à l'inverse de l'article 3, ne contient pas l'expression *independent persons dealing at arm's length* et passe sous silence la possibilité, pour les administrations fiscales, de recourir aux méthodes secondaires :

« Article 5

When an enterprise of one contracting State has a dominant participation in the management or capital of an enterprise of another contracting State, or when both enterprises are owned or controlled by the same interests, and as the result of such situation there exists, in their commercial or financial relations, conditions different from those which would have been made between independent enterprises, any item of profit or loss which should normally have appeared in the accounts of one enterprise, but which has been, in this manner, diverted to the other enterprise, shall be entered in the accounts of such former enterprise, subject to the rights of appeal allowed under the law of the State of such enterprise<sup>53</sup>. » (Notre soulignement)

Toutefois, le Comité fiscal de la SDN délaisse, en 1935, l'idée d'une convention multilatérale, jugeant que la conclusion de conventions fiscales bilatérales représentait un moyen plus judicieux pour éliminer la double imposition. Le texte du nouveau projet de convention fiscale bilatérale<sup>54</sup>, qui concrétise la seconde tentative d'intégration du principe de pleine concurrence dans un modèle théorique de convention fiscale internationale, reproduit néanmoins en substance celui du projet de convention fiscale multilatérale de 1933. En particulier, le libellé de l'article 5 du projet de convention de 1933 est repris mot à mot dans le nouvel article VI du projet

---

(...suite)

lui-même sur l'article 45 du *Revenue Act of 1928*, précité, note 38. À ce sujet, voir M. B. CARROLL, précité, note 43, p. 144; Brian D. LEPARD, « Is the United States Obligated To Drive on the Right? A Multidisciplinary Inquiry into the Normative Authority of Contemporary International Law Using the Arm's Length Standard as a Case Study », (1999), vol. 10, n° 1 *Duke Journal of Comparative & International Law* 43 (HeinOnline), p. 69; Richard VANN, « Do We Need 7(3)? History and Purpose of the Business Profits Deduction Rule in Tax Treaties », *Legal Studies Research Paper No. 10/18*, University of Sydney, mars 2011 (en ligne : [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1787805](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1787805)), p. 11; Jens WITTENDORFF, « The Transactional Ghost of Article 9(1) of the OECD Model », (2009), vol. 63, n° 3 *Bulletin for International Taxation* 107, p. 108 (IBFD).

<sup>53</sup> LEAGUE OF NATIONS, C.399.M.204.1933.II.A, précité, note 11, p. 4245. Les commentaires formulés par la SDN ne fournissent aucun détail sur les méthodes applicables.

<sup>54</sup> LEAGUE OF NATIONS, *Report to the Council of the Fifth Session of the Committee*, C.252.M.124.1935.II.A, Genève, 1935 dans *Legislative History of United States Tax Conventions*, précité, note 8, 4249 (HeinOnline), pp. 4253 et suiv.

de 1935<sup>55</sup>. Aussi vaine que celle de 1933, cette seconde tentative échoue du fait que le projet n'a jamais fait l'objet d'une approbation formelle des pays membres de la SDN. Par contre, les dispositions qu'il contient sont intégrées dans les projets de protocoles d'un modèle théorique adopté à Mexico, en 1943, et révisé subséquemment, en 1946, à Londres<sup>56</sup>. La plupart des conventions fiscales bilatérales conclues après la Deuxième Guerre mondiale sont d'ailleurs rédigées, jusqu'à l'apparition du modèle de l'OCDE au début des années 1960, sur l'exemple de Mexico ou de Londres<sup>57</sup>.

## 2. LES TRAVAUX RELAYÉS PAR L'OCDE ET L'ONU : SECONDE MOITIÉ DU XX<sup>E</sup> SIÈCLE

La période suivant la Deuxième Guerre mondiale donne lieu à la naissance des deux principaux modèles théoriques de conventions fiscales toujours en usage aujourd'hui aux fins de régir les négociations, l'application et l'interprétation des conventions fiscales bilatérales. Tant le modèle de l'OCDE que celui de l'ONU comprennent, pour ce qui concerne la répartition des bénéfices tirés des opérations entre les sociétés liées, un énoncé du principe de pleine concurrence dont le contenu s'inspire fortement des projets de conventions multilatérales et bilatérales conçus par la SDN. Il revient à l'Organisation européenne de coopération économique (« OEEC »), qui voit le jour en 1948 dans le contexte de la mise en œuvre du Plan Marshall, suivie ensuite de l'OCDE<sup>58</sup>, de prendre le relais des travaux menés par la SDN sur la double imposition<sup>59</sup>.

---

<sup>55</sup> *Id.*, p. 4254.

<sup>56</sup> LEAGUE OF NATIONS, *London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, C.88.M.88.1946.II.A., Genève, 1946, dans *Legislative History of United States Tax Conventions*, précité, note 8, 4319 (HeinOnline). À la suite d'une renumérotation, les articles VI (établissements stables) et VII (sociétés liées) du protocole des modèles de Mexico et de Londres remplacent respectivement les articles III et VI du projet de convention fiscale bilatérale pour prévenir la double imposition de 1935, *supra*, note 54. Le texte de l'article VII du protocole des modèles de Mexico et Londres est quasi identique à celui de l'article VI du projet de Modèle de convention de 1935.

<sup>57</sup> *The Elimination of Double Taxation, Report of the Fiscal Committee of the O.E.E.C.*, Paris, 1958, dans *Legislative History of United States Tax Conventions*, précité, note 8, 4445 (HeinOnline), p. 4455.

<sup>58</sup> Organisation créée en 1961, dont le siège social est situé à Paris, elle se présente comme un forum mondial de politique économique ayant pour mission d'« aider les gouvernements à réaliser une croissance durable de l'économie et de l'emploi, ainsi qu'une progression du niveau de vie dans les pays membres, tout en maintenant la stabilité financière, et à favoriser ainsi le développement de l'économie mondiale ». (à suivre...)

## 2.1. LE MODÈLE DE CONVENTION FISCALE BILATÉRALE DE L'OCDE (1977) ET LE MODÈLE DE CONVENTION FISCALE BILATÉRALE DES ÉTATS-UNIS

Créé en 1956, le Comité fiscal de l'OECE se voit confier le mandat d'élaborer une nouvelle proposition de convention fiscale bilatérale dans le but d'uniformiser les règles des pays membres afin de prévenir la double imposition des bénéficiaires et de la fortune. De septembre 1958 à août 1961, il expose, dans quatre rapports distincts, l'ensemble des articles et des commentaires qui servent d'assises au projet de Modèle de convention fiscale bilatérale concernant le revenu et la fortune achevé en 1963<sup>60</sup>. Ayant succédé entre-temps à l'OECE, l'OCDE ne publie qu'en 1977 le nouveau Modèle théorique de convention fiscale bilatérale : Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune<sup>61</sup>. Bien que ce dernier

(...suite)

L'OCDE compte actuellement 34 pays membres, un pays est candidat à l'adhésion (Russie) et cinq pays bénéficient d'un « engagement renforcé en vue d'une éventuelle adhésion » (Brésil, Chine, Inde, Indonésie et Afrique du Sud). Le financement de l'OCDE est assuré par les pays membres, les États-Unis, le pays contributeurs le plus important, concourant à plus de 20 % du budget. Voir en ligne : <http://www.oecd.org/fr/apropos/>. Pour certains, l'OCDE consiste en un centre intergouvernemental d'études et de recherches, un club de pays riches, voire un cartel. Sur ce point, consulter respectivement Paul KRUGMAN, « Against Learned Helplessness », *The New York Times*, 30 mai 2011, p. A19 (en ligne : [http://www.nytimes.com/2011/05/30/opinion/30krugman.html?\\_r=0](http://www.nytimes.com/2011/05/30/opinion/30krugman.html?_r=0)), « Rich's Man Club (Organization for Economic Cooperation and Development) », *The Economist* (US), 30 janvier 1988, et Eduardo MORGAN Jr., « Panama Finds Tax Haven Label Discriminatory », (2011), 62 *Tax Notes International* 483, p. 484 (Tax Analysts).

<sup>59</sup> Fondée en 1945, l'ONU remplace la SDN, laquelle est dissoute l'année suivante. À ce sujet, voir en ligne : [http://www.unesco.org/archives/sio/Fre/presentation\\_fr.php?idOrg=1024](http://www.unesco.org/archives/sio/Fre/presentation_fr.php?idOrg=1024). L'intérêt de la nouvelle organisation internationale pour le problème de la double imposition disparaît au milieu des années 1950, mais renaît au milieu des années 1960. Voir la section 2.2. ci-dessous. L'ONU compte actuellement 192 membres, dont plusieurs sont aussi membres de l'OCDE (en ligne : <http://www.un.org/fr/members/>).

<sup>60</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, Paris, 1963 (« Projet de l'OCDE 1963 »).

<sup>61</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris, 1977 (« Modèle de l'OCDE 1977 »). L'OCDE justifie le délai de plus de 10 ans écoulé entre la publication du projet de 1963, précité, et celle du Modèle de 1977 par la nécessité de réviser le projet de 1963 afin de prendre en compte « l'expérience acquise dans les pays membres lors de la négociation ou de l'application pratique de (à suivre...)

découle sans conteste de l'interminable révision du projet publié en 1963, c'est l'année 1958 qui marque pourtant officiellement sa création<sup>62</sup>.

Telle qu'elle est exprimée au paragraphe 9(1) du Modèle de convention fiscale bilatérale de 1977, la référence normative, dans les pays développés, pour la répartition des bénéfices des sociétés liées ne bouscule pas le passé. Autant dire que le paragraphe 9(1) reprend, sans le mentionner précisément, le principe de pleine concurrence. C'est ainsi qu'à défaut de la mention explicite de l'expression « principe de pleine concurrence », l'énoncé de l'OCDE officiel s'aligne sur le concept de l'entreprise indépendante :

« 9(1)

Lorsque

une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que

les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant,

---

(...suite)

conventions bilatérales ainsi que des modifications intervenues dans les systèmes fiscaux de ces pays, du renforcement des relations fiscales internationales, du développement de nouveaux secteurs d'activités et de l'émergence de nouvelles formes complexes d'organisations des entreprises au niveau international ». Voir ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, vol. I, feuilles mobiles, OCDE, Paris, 2004 (« Modèle feuilles mobiles mis à jour au 28 janvier 2003 »), p. I-3. Qui plus est, le Modèle de 1977 introduit le paragraphe 9(2), lequel prévoit un ajustement approprié du montant de l'impôt déjà perçu par un autre État contractant sur des bénéfices qui, si les conditions convenues entre les deux sociétés liées avaient été celles convenues entre des entreprises indépendantes, auraient été réalisés dans le premier État contractant.

<sup>62</sup> Jeffrey OWENS et Mary BENNETT, « Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE », *L'Observateur de l'OCDE*, n° 269, octobre 2008 (en ligne : [http://www.observeurocde.org/news/fullstory.php/aid/2352/Le\\_Mod\\_E8le\\_de\\_conv\\_ention\\_fiscale\\_de\\_l\\_92OCDE.html](http://www.observeurocde.org/news/fullstory.php/aid/2352/Le_Mod_E8le_de_conv_ention_fiscale_de_l_92OCDE.html)) :

« En 1963, un projet complet était prêt, mais il fallut attendre 1977 pour que le Modèle de convention de double imposition soit publié. Le texte de 1963 synthétisait essentiellement quatre versions antérieures, dont la première avait été publiée en 1958. C'est pourquoi le 1<sup>er</sup> juillet 1958 est considéré comme la date de naissance du Modèle de l'OCDE. »

et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions acceptées ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient conclues entre les entreprises indépendantes, les bénéfiques qui, sans ces conditions, auraient été obtenus par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence<sup>63</sup>. » (Notre soulignement)

Le paragraphe 9(1) du Modèle de convention fiscale bilatérale de l'OCDE<sup>64</sup>, demeuré inchangé à ce jour, comporte un libellé identique au texte de l'article 9 du projet tel qu'il a été publié en 1963<sup>65</sup>. En fait, les fondements historiques du paragraphe 9(1) remontent aussi loin qu'au début des années 1930. Le fond de l'article 9 est analogue à tous les articles relatifs à la répartition des bénéfices des sociétés liées inclus dans les projets de conventions fiscales ou les conventions fiscales proposés par la SDN, à cette exception que l'OECE remplace le terme « doivent » (*shall*) par « peuvent » (*may*). Ainsi, l'OCDE confère aux États contractants le pouvoir de redresser les bénéfiques sur la base de la notion d'entreprise indépendante alors que la SDN en imposait l'obligation en vertu de l'article 5 du projet de convention fiscale multilatérale de 1933, de l'article VI du projet de convention fiscale bilatérale de 1935 ainsi que des articles VII du Protocole des conventions de Mexico et de Londres.

Cependant, les précisions sur la façon de mettre en œuvre le concept d'entreprise indépendante sont manquantes dans les commentaires rédigés par l'OCDE pour appliquer et interpréter le paragraphe 9(1) du Modèle publié en 1977<sup>66</sup>. De ce point de vue, l'OCDE persiste, comme la SDN, à traiter la question de la répartition des bénéfices des sociétés liées en parent pauvre. Brefs et laconiques, les commentaires de l'OCDE à l'égard du

---

<sup>63</sup> Modèle feuilles mobiles mis à jour au 28 janvier 2003, précité, note 61, pp. M-21 et M-22.

<sup>64</sup> Après 1977, le titre du modèle théorique devient « Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune » : *id.*, p. I-6. Le contenu du modèle de l'OCDE sera modifié à quelques reprises, la dernière révision ayant été approuvée en juillet 2010. Voir Modèle de l'OCDE 2010, précité, note 49.

<sup>65</sup> Projet de l'OCDE 1963, précité, note 60, p. 47. Voir également le texte de l'article XVI contenu dans le troisième rapport préparé par le Comité fiscal de l'OECE en 1960 : ORGANISATION FOR EUROPEAN ECONOMIC CO-OPERATION, *The Elimination of Double Taxation Third Report of the Fiscal Committee*, 1960, dans *Legislative History of United States Tax Conventions*, précité, note 8, 4567 (HeinOnline), p. 4588.

<sup>66</sup> Modèle de l'OCDE 1977, précité, note 61.

paragraphe 9(1) du Modèle de l'OCDE de 1977 ne comportent qu'un seul paragraphe :

« Cet article traite des entreprises associées (sociétés mères et leurs filiales et sociétés placées sous contrôle commun) et son paragraphe 1 stipule que, dans ces cas, les autorités fiscales d'un État contractant peuvent, pour calculer les sommes imposables, rectifier la comptabilité des entreprises si, par suite des relations spéciales existant entre ces dernières, leurs livres ne font pas apparaître les bénéfices réels imposables qu'elles réalisent dans cet État. Il est évidemment normal de prévoir une rectification en pareil cas et ce paragraphe ne semble guère appeler de Commentaires. Peut-être y a-t-il lieu de rappeler que les dispositions de ce paragraphe ne s'appliquent que lorsque des conditions spéciales ont été convenues ou imposées entre les deux entreprises. Aucune rectification des comptabilités des entreprises associées n'est autorisée si leurs transactions se sont déroulées aux conditions commerciales normales du marché libre (de pleine concurrence ou en toute indépendance)<sup>67</sup>. » (Notre soulignement)

D'un autre côté, les États-Unis développent, en 1976, leur propre modèle de convention fiscale bilatérale. Le texte du paragraphe 9(1) du modèle américain reproduit en substance celui du modèle de l'OCDE, mis à part l'ajout d'un passage pour prévoir que le paragraphe 9(1) ne restreint pas les dispositions de la loi de l'un ou l'autre des États contractants concernant la distribution, la répartition ou l'allocation de revenus<sup>68</sup>. Comme les termes initiaux du modèle américain sont suffisamment larges, il n'est pas exclu que

---

<sup>67</sup> Modèle feuilles mobiles mis à jour au 28 janvier 2003, précité, note 61, p. P. C(9)-8. Jeffrey OWENS, alors directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscale de l'OCDE, explique, à la page 2 de son « Opening Speech », dans *OECD Conference: Transfer Pricing and Treaties in a Changing World*, Paris, 2009 (en ligne : <http://www.oecd.org/dataoecd/18/25/43744164.pdf>), l'absence de commentaires explicatifs comme suit :

« The drafters of the 1963 Draft Convention did an excellent job of drafting Article 9, but perhaps lacked vision when they wrote that Commentary! We all know now that this Article does in fact call for significant comment, as our later work has shown. »

Dans le Modèle de l'OCDE 2010, précité, note 49, les commentaires relatifs au paragraphe 9(1) comprennent quatre paragraphes. Sur ce dernier point, voir la section 3. ci-dessous. Par comparaison, les commentaires au sujet de la répartition des bénéfices des établissements stables prévue au paragraphe 7(2) du Modèle de l'OCDE 2010, précité, note 49, pp. 145-155, totalisent pas moins de 29 paragraphes.

<sup>68</sup> Chantal THOMAS, « Customary International Law and State Taxation of Corporate Income: The Case for the Separate Accounting Method », (1996), vol. 14, n° 1 *Berkeley Journal of International Law* 99-136 (HeinOnline Law Journal Library), p. 128.

ceux-ci puissent permettre, aux fins de la répartition des bénéfices tirés des opérations entre les sociétés liées, l'usage d'une méthode autre que celle fondée sur les principes de la comptabilité distincte et de l'indépendance des entreprises<sup>69</sup>. Toutefois, en 1996, à la suite d'une modification législative, le texte de l'article 9 du modèle américain devient en tout point similaire à celui du Modèle de l'OCDE<sup>70</sup>.

Depuis plus de 50 ans, le modèle théorique de convention fiscale bilatérale de l'OCDE traduit la préoccupation d'assurer la pérennité, en droit fiscal international public, d'une norme pour répartir les bénéfices des sociétés liées qui, à l'époque où Carroll a mené son étude, n'était qu'une simple règle administrative<sup>71</sup>. Partant, l'OCDE exerce une influence prépondérante sur la mise en place de législations et de pratiques administratives nationales en promouvant une utilisation répandue du concept de pleine concurrence dans les pays développés. De surcroît, cette autorité se manifeste bien au-delà des pays membres de l'OCDE, allant même jusqu'à l'utilisation du modèle théorique de convention fiscale bilatérale comme matériau de base des travaux menés par l'ONU pour contrer la double imposition.

## **2.2. LE MODÈLE DE CONVENTION FISCALE BILATÉRALE DE L'ONU (1980)**

L'intérêt de l'ONU pour la question de l'élimination de la double imposition resurgit en réaction contre le projet de Modèle de convention fiscale bilatérale de l'OCDE diffusé en 1963. Les pays en développement manifestent, en ce temps-là, de la réticence à employer un projet de modèle à l'élaboration duquel ils n'ont pas participé et qui privilégie davantage le pays de la résidence que celui de la source pour attribuer les droits d'imposition des revenus entre les juridictions fiscales<sup>72</sup>. Formé en 1968, le groupe de travail de l'ONU sur les conventions fiscales fait le choix utilitaire de

---

<sup>69</sup> J. WITTENDORFF, précité, note 52, pp. 111-112.

<sup>70</sup> *Id.*, p. 112.

<sup>71</sup> Rapport Carroll, précité, note 18.

<sup>72</sup> Stanley S. SURREY, « United Nations Group of Experts and the Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries », (1978), vol. 19, n° 3 *Harvard International Law Journal* 1 (HeinOnline), pp. 6-7. Suivant le modèle théorique de convention fiscale bilatérale de l'OCDE, le pays de résidence d'une société peut imposer le revenu de source mondiale de cette dernière alors que le pays de la source ne peut imposer que le revenu de cette société étrangère dont la source est située dans ce pays.

prendre comme point de départ de ses réflexions le projet et le modèle théorique de convention fiscale publiés respectivement en 1963<sup>73</sup> et en 1977<sup>74</sup> par l'OCDE<sup>75</sup>. Lors de la dernière réunion, tenue en 1977, ce groupe de travail recommande la rédaction d'un projet de Modèle de convention fiscale. Il est intéressant de constater que l'exposé des grandes lignes des principes généraux devant régir la répartition des bénéfices entre les sociétés liées coïncide avec celles définies par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE dans le Modèle théorique de convention de 1977<sup>76</sup>.

---

<sup>73</sup> Projet de l'OCDE 1963, précité, note 60.

<sup>74</sup> Modèle de l'OCDE 1977, précité, note 61.

<sup>75</sup> ORGANISATION DES NATIONS UNIES, Département des affaires économiques et sociales internationales, *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, Doc. N.U. ST/ESA/102, New York, 1980 (« Modèle de l'ONU 1980 »), p. 4 :

« [L]e Groupe d'experts avait décidé d'utiliser le Modèle de convention de l'OCDE comme principal texte de référence en vue de tirer parti de la compétence technique accumulée par l'OCDE, telle qu'elle est concrétisée dans ce modèle et dans les commentaires y relatifs, compte tenu de considérations de commodité pratique liées au fait que ce modèle est utilisé par les pays membres de l'OCDE dans la négociation de conventions fiscales non seulement entre eux, mais avec des pays en développement. »

<sup>76</sup> UNITED NATIONS DEPARTMENT OF ECONOMIC AND SOCIAL AFFAIRS, *Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*, Seventh Report, Report of the Group of Experts on Tax Treaties Between Developed and Developing Countries on the Work of its Seventh Meeting, Doc. N.U. ST/ESA/79, New York, 1978. Dès les deux premières réunions, le groupe de travail convient de fonder la répartition des bénéfices entre les entités liées sur le principe de pleine concurrence et estime, à la page 30, que la répartition fractionnée illimitée, c'est-à-dire « [w]hat was sometimes called the direct method of arriving at the profit of a branch or subsidiary, by apportioning to it some part of the global profits of the whole enterprise of the group, was not strictly a method of arriving at the arm's length price but was not necessarily incompatible with the objective of attributing the arm's length profit to the relevant taxpayer », peut être utilisée en dernier recours par les administrations fiscales pour répartir les bénéfices des succursales et des filiales seulement si la méthode des prix comparables sur le marché, la méthode du prix de revente et la méthode du prix de revient majoré ne sont pas applicables. L'exposé des grandes lignes suppose que le futur modèle de convention fiscale contiendra, notamment, un article similaire à l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE visant les transactions entre les sociétés mères et ses filiales. Sur ce point, voir S. S. SURREY, précité, note 72, p. 54.

Adopté en 1979 et publié en 1980<sup>77</sup>, le Modèle de convention fiscale bilatérale de l'ONU est semblable au Modèle de convention fiscale de l'OCDE de 1977 à plusieurs égards, en particulier, quant au texte du paragraphe 9(1)<sup>78</sup>. Il n'y a pas de distinction entre les points de vue de l'ONU et de l'OCDE quant au choix de la norme internationale à appliquer pour répartir les bénéfices parmi les juridictions fiscales : les deux organisations internationales optent pour le principe de pleine concurrence. Par contre, le Modèle de convention fiscale bilatérale de l'ONU comporte des différences significatives à l'avantage des pays en développement. Notamment, les pays de la source y conservent des droits d'imposition plus importants que ceux prévus dans le Modèle de l'OCDE, d'où, entre autres, une définition de l'expression « établissement stable » dans le Modèle de convention fiscale bilatérale de l'ONU plus large que celle dans le Modèle de convention fiscale bilatérale de l'OCDE<sup>79</sup>.

Quant à la façon d'appliquer et d'interpréter le principe de pleine concurrence, les commentaires relatifs au paragraphe 9(1) du Modèle de l'ONU réitérent essentiellement les commentaires relatifs au paragraphe 9(1) du Modèle de l'OCDE<sup>80</sup>. Depuis 1999, les commentaires mentionnent

---

<sup>77</sup> *Supra*, note 75. Il est révisé en 1999 (mise à jour publiée en 2001) et en 2011. Voir ORGANISATION DES NATIONS UNIES, Département des affaires économiques et sociales, *Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, Doc. N.U. ST/ESA/PAS/SER.E/21, 2001 (en ligne : <http://www.un.org/esa/ffd/tax/unmodel.htm>) (« Modèle de l'ONU 2001 »); UNITED NATIONS, Economic and Social Affairs, *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, New York, 2011 (en ligne : [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf)) (« Modèle de l'ONU 2011 »).

<sup>78</sup> UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, *Transfer Pricing*, UNCTAD Series on Issues in International Investment Agreements, New York, 1999 (en ligne : <http://www.unctad.org/en/docs/psiteitd11v1.en.pdf>), p. 18. Toutefois, le paragraphe 9(3), ajouté en 1999, énonce qu'un pays n'a pas l'obligation d'effectuer le rajustement corrélatif prévu au paragraphe 9(2) lorsque l'une des entreprises est, en vertu d'une procédure légale, trouvée passible d'une pénalité pour fraude, faute lourde ou défaillance à l'égard d'actions liées au rajustement des bénéfices. Voir Modèle de l'ONU 2001, précité, note 77, pp. 16 et 129-130.

<sup>79</sup> Modèle de l'ONU 2001, précité, note 77, art. 5. Par exemple, un chantier de construction se prolongeant plus de six mois constitue un établissement stable alors que, suivant le Modèle de l'OCDE 2010, précité, note 49, art. 5, sa durée doit être de plus de 12 mois.

<sup>80</sup> Dans le Modèle de l'ONU 1980, précité, note 75, les commentaires incorporent, sous la forme d'extraits placés entre guillemets, une grande partie des commentaires de (à suivre...)

explicitement que les États contractants appliquent le principe de pleine concurrence en se conformant aux lignes directrices élaborées par l'OCDE en matière de prix de transfert<sup>81</sup>. Néanmoins, la dernière mise à jour adoptée à l'automne 2011 nuance le renvoi aux lignes directrices de l'OCDE en précisant que les États contractants suivront ces lignes directrices dans la plupart des cas (normally)<sup>82</sup>.

Il s'est donc écoulé une période de plus de 40 ans entre la publication des conclusions de l'étude internationale de droit comparé de la SDN (1933) et l'élaboration des Modèles théoriques de l'OCDE (1977) et de l'ONU (1980). Instigatrice de l'essor du principe de pleine concurrence en droit international public, la SDN promeut au rang de critère principal pour répartir les bénéfices des sociétés liées, dès les années 1930, une notion appliquée, sur le plan administratif, par le département du Trésor américain et l'IRS. Faisant siennes les conclusions de Mitchell Carroll, la SDN importe cette notion dans le domaine de la fiscalité internationale des sociétés, déclassant ainsi la répartition globale des bénéfices pourtant déjà mise en œuvre législativement dans deux pays (Espagne et Suisse)<sup>83</sup>. Le processus de développement du concept de pleine concurrence débute presque au même moment que la publication du modèle théorique de l'OCDE.

---

(...suite)

l'OCDE diffusés en 1977. En 2001, le modèle de l'ONU omet les guillemets et fait siens mot pour mot les commentaires de l'OCDE, *supra*, note 77, p. 125 :

« Ce paragraphe [9(1)] dispose que les autorités fiscales d'un État contractant peuvent, pour calculer les sommes imposables, rectifier la comptabilité des entreprises si, par suite des relations spéciales existant entre ces dernières, leurs livres ne font pas apparaître les bénéfices réels imposables qu'elles réalisent dans cet État. Il est évidemment normal de prévoir une rectification en pareil cas et le paragraphe n'appelle guère de commentaires [...]. »

<sup>81</sup> Modèle de l'ONU 2001, précité, note 77, p. 124. Pour ce qui concerne les lignes directrices de l'OCDE, voir la section 3. ci-dessous.

<sup>82</sup> UNITED NATIONS, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Seventh Session, *Note on Proposed Update of United Nations Model Tax Convention*, Doc. N.U. E/C.18/2011/CRP.2Add.1, Genève, 12 octobre 2011 (en ligne : <http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/index.htm>), p. 126.

<sup>83</sup> L'Espagne et la Suisse adhèrent aujourd'hui au principe de pleine concurrence. À ce sujet, voir la section 6.1.1. du présent texte.

### 3. LES GUIDES INTERPRÉTATIFS INTERNATIONAUX : LE DÉPLOIEMENT DU CONTENU DESCRIPTIF DU CONCEPT DE PLEINE CONCURRENCE APPLICABLE AUX SOCIÉTÉS LIÉES

Instruments juridiques désormais indispensables, les modèles théoriques de conventions fiscales bilatérales de l'OCDE et de l'ONU enchâssent le principe de pleine concurrence pour répartir entre les pays l'assiette fiscale internationale des bénéfices imposables découlant des relations commerciales internes établies parmi les sociétés liées d'un groupe d'entreprises multinationales. Les paragraphes 9(1) des Modèles de l'OCDE et de l'ONU expriment assurément une norme, si tant est qu'en théorie une norme (*standard*) se distingue d'une règle (*rule*) par le fait que sa signification précise, contrairement à celle d'une règle, n'est pas, compte tenu de sa formulation, déjà connue d'avance<sup>84</sup>. De surcroît, les commentaires relatifs aux paragraphes 9(1) des modèles de l'OCDE et de l'ONU, publiés initialement en 1977 et en 1980, ne précisent en rien la façon d'interpréter et d'appliquer en pratique le principe de pleine concurrence<sup>85</sup>.

Cependant, au milieu des années 1970, les pays développés amorcent et contribuent sans surprise à l'élaboration d'un complément d'information au paragraphe 9(1) du modèle théorique de l'OCDE afin de définir le principe de pleine concurrence. La rédaction d'un premier guide d'instructions destiné à éclairer les administrations fiscales et les entreprises multinationales, dont la version remaniée s'applique encore aujourd'hui, ne se réalise, en droit fiscal international public, que plus de 45 ans après l'étude de Carroll et l'adoption par la SDN de principes généraux sous-tendant la répartition des bénéfices entre les sociétés liées. Il n'y a pas de doute que l'aventure du déploiement du contenu descriptif et explicatif du principe de pleine concurrence est l'affaire exclusive de l'OCDE, l'ONU n'y accordant de l'attention qu'à partir de la fin des années 2000.

---

<sup>84</sup> Eduardo BAISTROCCHI, « The Transfer Pricing Problem: A Global Proposal for Simplification », (2005-2006), vol. 59, n° 4 *Tax Lawyer* 941 (HeinOnline Law Journal Library), pp. 951-952.

<sup>85</sup> Voir la section 2. ci-dessus. En 1973, le groupe de travail créé par l'ONU sur les conventions fiscales conclues entre les pays développés et les pays en développement conçoit des directives en matière de prix de transfert à l'intention des pays en développement. Fondées sur le principe de pleine concurrence et énoncées dans le même ordre de présentation que les articles du projet de convention fiscale de l'OCDE de 1963, aucune d'elles ne concerne spécifiquement le paragraphe 9(1) : UNITED NATIONS, Department of Economic and Social Affairs, *Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*, Doc. N.U. ST/ESA/14, New York, 1974.

### 3.1. LE DOGME DE LA PERSPECTIVE TRANSACTIONNELLE : UNE CONSTRUCTION DES PAYS DÉVELOPPÉS

Pour commencer, l'OCDE publie, en 1979, un rapport qui expose les premières lignes directrices détaillées sur les prix de cession interne convenus entre les sociétés liées<sup>86</sup>. Depuis lors, l'OCDE s'efforce, dans le cadre d'un processus de révision continu, d'implanter l'idée de la fixation des prix de transfert transaction par transaction en conformité avec le principe de pleine concurrence. Le rôle prédominant et soutenu, joué par l'OCDE dans la conception de multiples lignes directrices, conduit, après plus de trois décennies, au déploiement de plus en plus ample d'un ensemble de règles à observer autant par les pays membres de l'OCDE que ceux de l'ONU aux fins de l'application du principe de pleine concurrence.

#### 3.1.1. Les lignes directrices de 1979 de l'OCDE

Bien que le rapport diffusé en 1979 se borne, sans plus, à sous-entendre que le paragraphe 9(1) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE de 1977 serait l'expression du principe de pleine concurrence<sup>87</sup>, il n'en reste pas moins vrai que ces lignes directrices constituent les ancêtres des actuels Principes directeurs en matière de prix de transfert. C'est que ce rapport présente un cadre général d'analyse, issu justement du paragraphe 9(1), pour

---

<sup>86</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Rapport du Comité des Affaires Fiscales*, Prix de transfert et entreprises multinationales, OCDE, Paris, 1979 (« Rapport de 1979 »). Il comporte 106 pages et sa portée est généralement restreinte, tel qu'il est indiqué dans la note de bas de page n° 1 à la page 11, aux transactions intersociétés. Les lignes directrices contenues dans ce rapport deviennent, en 1992, une partie intégrante des commentaires relatifs à l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE en raison de l'ajout, dans les commentaires mêmes, d'un renvoi exprès à celles-ci : Modèle feuilles mobiles mis à jour au 28 janvier 2003, précité, note 61, p. C(9)-8. La Déclaration sur l'investissement international et les entreprises multinationales, adoptée en 1976, réexaminée et reconduite en 1979, 1982, 1984, 1991, 2000, 2010 et 2011, prend la forme d'un code de conduite rédigé en termes généraux et se limite à suggérer aux entreprises multinationales de ne pas user des prix de cession interne non conformes aux prix de libre concurrence. Voir ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Investissement international et entreprises multinationales*, Paris, 1979, pp. 19-20.

<sup>87</sup> Rapport de 1979, précité, note 86, pp. 8-9. Il ne fournit aucune explication quant à l'origine historique du principe de pleine concurrence, mais présente, aux pages 23 à 25, le paragraphe 9(1) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE de 1977 et des extraits de la Déclaration sur l'investissement international et les entreprises multinationales de 1976, *supra*, note 86, comme des textes de référence.

orienter les administrations fiscales et les entreprises multinationales sur la façon d'appliquer, en pratique, le principe du prix de pleine concurrence. En outre, il marque le début, par l'OCDE, de l'« opérationnalisation » du principe de pleine concurrence<sup>88</sup>. Fait indéniable, l'OCDE n'a pas de cesse, à partir du moment où ce cadre général d'analyse est mis en avant, de s'employer par la suite à formuler le contenu du concept théorique de pleine concurrence et à concevoir des indicateurs permettant d'évaluer les prix de transfert de pleine concurrence<sup>89</sup>.

Du point de vue des pays développés, le rapport de 1979 incarne le passage décisif de l'énoncé d'un principe général pour répartir les bénéfices des sociétés liées – soit le paragraphe 9(1) du Modèle de convention fiscale bilatérale de l'OCDE –, à des lignes directrices précises définissant les règles et les méthodes spécifiques pour déterminer le prix de transfert de transactions en particulier. À vrai dire, la perspective transactionnelle prônée dans le rapport n'est pas une innovation attribuable à l'OCDE et reflète l'importante influence américaine en matière de prix de transfert sur l'OCDE. Les États-Unis ont, les premiers, cherché à fixer des règles législatives détaillées pour déterminer le prix de transfert de transactions spécifiques et développé, sous la houlette de Stanley Surrey<sup>90</sup>, une

---

<sup>88</sup> S. PICCIOTTO, précité, note 35, p. 770. Le terme « opérationnalisation » signifie « donner un contenu descriptif à des concepts théoriques ». Voir la banque de données terminologiques Termium Plus (en ligne : [http://www.btb.termiumplus.gc.ca/tpv2alpha/alphafra.html?lang=fra&i=1&index=ent&\\_\\_index=ent&srchtxt=operationalization&comencsrch.x=9&comencsrch.y=12](http://www.btb.termiumplus.gc.ca/tpv2alpha/alphafra.html?lang=fra&i=1&index=ent&__index=ent&srchtxt=operationalization&comencsrch.x=9&comencsrch.y=12)).

<sup>89</sup> Voir les sections 3.1.2. et 3.1.3. du présent texte.

<sup>90</sup> Professeur de droit fiscal à la faculté de droit de l'Université Harvard, il occupe, sous les administrations Kennedy et Johnson, la fonction de Secrétaire adjoint au département du Trésor américain de 1961 à 1969 : Paul R. McDANIEL, « Celebrating Stanley's Gifts », (1984), vol. 98, n° 2 *Harvard Law Review* 341 (HeinOnline Law Journal Library), p. 341. Certains prétendent qu'il a dominé la politique fiscale américaine et internationale au cours de ces huit années. Consulter Donald C. LUBICK, « A View from Washington », (1984), vol. 98, n° 2 *Harvard Law Review* 338 (HeinOnline Law Journal Library), p. 338. Comme Surrey exerçait la fonction de conseiller spécial du Comité exécutif du groupe d'experts formé par l'ONU sur les conventions fiscales conclues entre les pays développés et les pays en développement, il est possible qu'il ait promu la vision américaine du principe de pleine concurrence et pu ainsi exercer une quelconque influence sur l'ONU, dans le contexte de l'élaboration du Modèle de convention fiscale de l'ONU, quant au choix du principe de pleine concurrence (approche transactionnelle) comme norme pour régir la répartition des bénéfices entre les sociétés liées. Sur ce point, voir S. PICCIOTTO, précité, note 35, p. 771 et S. I. LANGBEIN, précité, note 1, p. 652. À supposer que cela soit le cas, l'approche américaine apparaît être un élément déterminant pour le développement, en droit international public, des canons en matière de prix de (à suivre...)

perspective transactionnelle pour mettre en application le principe de pleine concurrence au niveau national.

Notamment, les trois méthodes principales recommandées par l'OCDE aux fins d'établir un prix de transfert à l'égard d'une transaction en conformité avec le principe de pleine concurrence sont exactement les mêmes que celles édictées, en 1968, dans la réglementation américaine relative à l'article 482 de l'*Internal Revenue Code*<sup>91</sup> : la méthode comparable du marché de pleine concurrence, la méthode du coût majoré et la méthode du prix de revente<sup>92</sup>. Quant à la méthode globale des bénéficiaires, c'est-à-dire la répartition des bénéfices totaux d'un groupe d'entreprises multinationales selon des formules mathématiques préétablies, le rapport de 1979 la rejette, sans aucune autre explication que son incompatibilité supposée avec les articles 7 et 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE<sup>93</sup>. D'un autre côté, même si l'OCDE admet théoriquement l'utilisation de méthodes de substitution dans le cas où les trois méthodes de base susmentionnées sont inapplicables à certaines transactions, l'acceptation de telles méthodes paraît

---

(...suite)

transfert. Pour l'historique du développement de l'approche transactionnelle radicale américaine dans la réglementation adoptée en 1968, laquelle favorise, notamment, la recherche de transactions comparables, voir S. I. LANGBEIN, précité, note 1, pp. 642-649.

<sup>91</sup> Avant 1968, les règlements américains se limitaient à énoncer le principe de pleine concurrence comme principe fondamental sous-tendant l'article 482 de l'*Internal Revenue Code* ou sa version législative antérieure, l'article 45 du *Revenue Act of 1928*, sans prescrire l'utilisation d'une méthode de détermination des prix de transfert en particulier : UNITED STATES, Treasury Department and Internal Revenue Service, *A Study of Intercompany Pricing*, Claitor's, Baton Rouge, 1988 (en ligne : <http://www.archive.org/details/studyofintercomp00unit>), pp. 6-12 (« Livre blanc américain de 1988 sur la fiscalité »).

<sup>92</sup> Jinyan LI, « Global Profit Split: An Approach to International Income Allocation », (2002), vol. 50, n° 3 *Revue fiscale canadienne* 823-883 (Taxfind), p. 860. Le chapitre 1 du Rapport de 1979, précité, note 86, pp. 13-14, définit sommairement les méthodes susmentionnées, lesquelles s'appliquent généralement à toutes les catégories de transactions, comme suit : la première méthode consiste à « [s]e référer directement au prix qui serait pratiqué dans des transactions comparables entre des entreprises indépendantes ou entre une entreprise d'un groupe et une entreprise indépendante », la seconde implique que l'« on part du coût de la fourniture des biens ou services et [qu']on y ajoute les coûts et la marge bénéficiaire appropriée », tandis que dans la méthode du prix de revente, « on part du prix de vente final dont on défalque la marge bénéficiaire appropriée ». L'OCDE recommande aussi, comme quatrième méthode, toutes autres méthodes jugées acceptables.

<sup>93</sup> Rapport de 1979, précité, note 86, p. 14.

incertaine, vu la confusion évidente, dans le rapport de 1979, des méthodes du partage des bénéfiques avec la méthode globale<sup>94</sup>.

### 3.1.2. Les lignes directrices de 1995 de l'OCDE

Coupant court à l'ambiguïté des méthodes de substitution découlant du rapport de 1979, les Principes directeurs publiés en 1995<sup>95</sup>, qui annulent et remplacent les premières lignes directrices, témoignent par-dessus tout de l'intérêt manifeste de l'OCDE à l'égard des méthodes fondées sur les bénéfiques, en particulier, la méthode du partage des bénéfiques, pour estimer les prix de pleine concurrence<sup>96</sup>. De ce point de vue, les nouvelles lignes directrices convergent avec les conclusions de l'étude réalisée au début des années 1990 par l'Association fiscale internationale (« IFA ») sur la compatibilité des méthodes de substitution avec le principe de pleine concurrence : la méthode de la division des bénéfiques consiste en la méthode de substitution la plus utilisée dans les pays membres de l'IFA<sup>97</sup>. Prise en 1992, la décision du Comité des affaires fiscales de l'OCDE de réviser les lignes directrices énoncées 13 ans auparavant surgit en réaction contre la diffusion de règlements américains introduisant une nouvelle méthode de détermination des prix de transfert fondée sur les bénéfiques<sup>98</sup>.

---

<sup>94</sup> *Id.*, pp. 46-47.

<sup>95</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*, feuilles mobiles, Paris, 1995 (« Principes directeurs de 1995 »). Comportant 175 pages, le document est divisé en cinq chapitres.

<sup>96</sup> Frances M. HORNER, « International Cooperation and Understanding: What's New About The OECD's Transfer Pricing Guidelines », (1996), vol. 50, n° 2 *University of Miami Law Review* 577 (HeinOnline Law Journal Library), pp. 589-591.

<sup>97</sup> Guglielmo MAISTO, « Rapport général », dans « Détermination des prix de transfert en l'absence de prix de marché comparables », vol. LXXVIIa, *Cahiers de droit fiscal international*, IFA, Cancun, 1992 (« IFA 1992 »), pp. 114-116. Les facteurs de répartition (dépenses, actifs, chiffre d'affaires, etc.) de la méthode de la division des bénéfiques ne sont pas préétablis, mais déterminés par l'administration fiscale à la suite d'une analyse des fonctions exercées par l'entreprise multinationale.

<sup>98</sup> AD HOC GROUP OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, Tenth Meeting, *Transfer Pricing History State of the Art Perspectives*, Doc. N.U. ST/SG/AC.8/2001/CRP.6, 26 juin 2001 (en ligne : <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004399.pdf>) (« ONU, Transfer Pricing History »), pp. 12-19. L'article 482 de l'*Internal Revenue Code*, tel que modifié par la *Tax Reform Act of 1986*, prévoit que les bénéfiques résultant du transfert ou de l'octroi d'une licence d'un bien incorporel doivent être proportionnels aux bénéfiques (à suivre...)

Fait à noter, ces Principes directeurs présentent explicitement le paragraphe 9(1) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE comme l'énoncé faisant autorité à l'égard du principe de pleine concurrence<sup>99</sup>. Du reste, ils précisent davantage les règles et la démarche concernant l'application du principe de pleine concurrence que ne le faisait le rapport de 1979<sup>100</sup>. Le cadre d'analyse suggéré est plus structuré et les aspects techniques des méthodes de détermination des prix de transfert occupent désormais une plus grande importance.

Plusieurs éléments nouveaux apparaissent dans les lignes directrices, notamment l'analyse de comparabilité<sup>101</sup>, dont l'une des étapes de réalisation, l'analyse fonctionnelle, est, dès 1988, mise de l'avant aux

(...suite)

attribuables à ce bien incorporel. Le département du Trésor américain cherche ainsi à résoudre les difficultés relatives à la détermination des prix des biens incorporels qui possèdent un potentiel de profits élevés, pour lesquels il n'existe pas de transactions comparables et qui sont transférés des États-Unis vers des refuges fiscaux. Voir Livre blanc américain de 1988 sur la fiscalité, précité, note 91, pp. 45-55. Comme le précise le document de l'OCDE intitulé *Les aspects fiscaux des prix de transfert pratiqués au sein des entreprises multinationales – Les propositions américaines de règlements, Un rapport du Comité des Affaires fiscales sur les propositions de règlements au titre de l'article 482 du Code des impôts (IRC) des États-Unis*, OCDE, Paris, 1993, pp. 27-28, la conformité au principe de pleine concurrence de la nouvelle méthode de détermination de prix de transfert introduite dans les règlements américains est mise en doute par l'OCDE :

« Le Groupe d'étude considère que même si [sic] en théorie, la méthode des bénéfices comparables qui sous-tend [sic] les propositions de règlements peut refléter [sic] un bénéfice de pleine concurrence de même qu'un prix comparable peut refléter [sic] un prix de pleine concurrence, la mise en pratique de la théorie soulève de graves difficultés. Le poids considérable conféré à la méthode des bénéfices comparables dans les propositions de règlements accentue le risque de parvenir à un résultat qui ne soit pas conforme au principe de pleine concurrence. S'il est souvent difficile de trouver un prix comparable, il peut être tout aussi difficile de trouver un bénéfice comparable. Le Groupe d'étude estime que l'approche du partage des bénéfices pose moins de problèmes, bien qu'il ne s'agisse pas non plus d'une approche basée sur les transactions. C'est pourquoi elle a été utilisée de préférence à la méthode des bénéfices comparables par les administrations fiscales dans le cas où les méthodes basées sur les transactions ne sont pas disponibles. » (Notre soulignement)

<sup>99</sup> Principes directeurs de 1995, précité, note 95, par. 1.6. À l'instar du Rapport de 1979, ils n'expliquent pas l'origine historique du principe de pleine concurrence.

<sup>100</sup> F. M. HORNER, précité, note 96, pp. 579-586.

<sup>101</sup> Principes directeurs de 1995, précité, note 95, par. 1.15-1.35.

États-Unis<sup>102</sup>. Qui plus est, l'introduction de la notion inédite de « méthodes transactionnelles de bénéfiques » accentue encore plus l'approche transactionnelle adoptée par l'OCDE en 1979. Compte tenu de ce qui précède, il est vraisemblable que ces Principes directeurs soient, dans les circonstances, le résultat d'un compromis négocié qui dissimule les différences théoriques et pratiques en matière de prix de transfert entre les États-Unis et les autres pays de l'OCDE. Certains avancent l'opinion que l'OCDE aurait consenti à permettre l'utilisation des méthodes transactionnelles de bénéfiques, sous réserve que les États-Unis acceptent de maintenir une application prioritaire des trois méthodes de base fondées sur les transactions<sup>103</sup>.

Si tant est que cette solution intermédiaire ait permis de dénouer l'impasse dans laquelle s'étaient enfermés l'OCDE et les États-Unis, elle contribue, bien entendu, à maintenir le consensus international autour du principe de pleine concurrence<sup>104</sup>. À compter du milieu des années 1990, des dizaines de pays choisissent d'intégrer, dans leur législation fiscale nationale respective, des mesures législatives conformes au principe de pleine concurrence de sorte que ce dernier est véritablement devenu une norme acceptée à l'échelon international comme mesure législative fiscale pour régir les prix de transfert<sup>105</sup>. Pour les pays membres de l'OCDE, plusieurs raisons justifient le refus de l'abandon du principe de pleine concurrence : la neutralité dans le traitement des sociétés liées et des sociétés indépendantes, la facilité d'application dans la plupart des cas, la solidité des fondements théoriques, le caractère satisfaisant des niveaux de bénéfiques déterminés pour les administrations fiscales, la répartition proportionnelle des bénéfiques entre les sociétés liées membres du groupe calculée en fonction des activités

---

<sup>102</sup> Livre blanc américain de 1988 sur la fiscalité, précité, note 91, pp. 94-97. En bref, l'analyse fonctionnelle vise à déterminer les entités spécifiques qui ont la responsabilité des risques et la propriété des biens incorporels au sein du groupe multinational d'entreprises : Valerie AMERKHAIL, « Arm's Length or Formulary Apportionment? Sometimes the Best Choice is Both », (2000), vol. 9, n° 13 *Tax Management Transfer Pricing Report* 25, p. 29.

<sup>103</sup> J. LI, précité, note 92, p. 861 et R. VANN, précité, note 35, p. 137.

<sup>104</sup> Principes directeurs de 1995, précité, note 95, par. 1.13-1.14.

<sup>105</sup> La plupart des pays adhèrent aujourd'hui au principe de pleine concurrence. À la fin de l'année 2011, quelque 100 pays avaient adopté des règles sur les prix de transfert : *UN Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries*, chap. 1, octobre 2012 (en ligne : [http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd\\_tp.htm](http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_tp.htm)), par. 1.9.2. (« Manuel de l'ONU »).

économiques de chacune d'elles, l'acceptation de la norme sur le plan international et l'absence d'une solution de remplacement réaliste<sup>106</sup>.

En parallèle, ces mêmes pays membres rejettent la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique préétablie comme solution de remplacement au principe de pleine concurrence. Le refus, à la différence des lignes directrices de 1979, est exprimé de façon catégorique<sup>107</sup>. Loin d'être entièrement nouveaux, les principaux arguments invoqués à l'appui de ce refus, soit les difficultés liées à la coordination et à la coopération internationales sur les formules préétablies, à la détermination de la composition du groupe multinational, à la nécessité d'un système comptable commun ainsi qu'à l'utilisation des formules arbitraires, s'apparentent à ceux mentionnés au début des années 1930 dans les conclusions de l'étude internationale sur la répartition des bénéfices dirigée par Carroll<sup>108</sup>.

### 3.1.3. Les lignes directrices de 2010 de l'OCDE

À partir de 1995, les Principes directeurs sont l'objet d'une révision permanente. Durant la période de 1996 à 1999, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE s'affaire, notamment, à formuler des Principes directeurs additionnels visant, entre autres, les services intragroupes, les biens incorporels, les accords de répartition de coûts et les accords préalables de prix. Puis, en 2010, l'OCDE révisé en profondeur les chapitres I à III des Principes directeurs, lesquels traitent du principe de pleine concurrence et des méthodes de détermination des prix de transfert, et ajoute le nouveau chapitre IX relatif aux prix de transfert des réorganisations d'entreprises. Deux sujets prioritaires préoccupent l'OCDE : les méthodes transactionnelles de bénéfices et la réalisation de l'analyse de comparabilité.

Forte de l'expérience acquise depuis 1995 dans l'application des méthodes transactionnelles de bénéfices, l'OCDE abandonne la hiérarchie des méthodes de prix de transfert et recommande désormais que la méthode de détermination des prix de transfert choisie soit « la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique »<sup>109</sup>. Virage important s'il en est un,

<sup>106</sup> Principes directeurs de 1995, précité, note 95, par. 1.7, 1.8, 1.13 et 1.14.

<sup>107</sup> *Id.*, par. 1.14 et 3.58 à 3.74.

<sup>108</sup> Rapport Carroll, précité, note 18, par. 666-670.

<sup>109</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, juillet 2010 (OECDiLibrary) (« Principes directeurs de 2010 »), par. 2.2.

l'OCDE ayant toujours accordé, depuis 1979, la préférence aux méthodes transactionnelles traditionnelles<sup>110</sup>. Quant aux analyses de comparabilité, l'OCDE reconduit les indications générales énoncées au chapitre I relativement aux cinq critères de comparabilité et fournit, dans le chapitre III révisé, des explications détaillées au sujet du processus relatif à la réalisation de telles analyses, lequel n'inclut pas moins de neuf étapes<sup>111</sup>.

Les modifications de l'OCDE sont calquées grosso modo sur la position énoncée dans les règlements relatifs à l'article 482 de l'*Internal Revenue Code* adoptés, en juillet 1994, par le département du Trésor des États-Unis<sup>112</sup>. À la lumière de ce qui précède, nous pouvons argumenter en faveur de l'existence d'une grande similitude entre, d'une part, certaines règles et méthodes prévues dans les lignes directrices de l'OCDE publiées en 1979, 1995 et 2010, et, d'autre part, les règlements américains qui ont trait aux prix de transfert. Certains, qui conjecturent sur cette similitude, sont portés à induire que celle-ci serait le fruit de la politique fiscale américaine défendue dans les années 1960 par Stanley Surrey visant à propager les règlements relatifs à l'article 482 de l'*Internal Revenue Code* et à les faire accepter dans les pays partout dans le monde comme règles de répartition des bénéfices<sup>113</sup>.

À force de raffiner l'application pratique du principe de pleine concurrence, les Principes directeurs de 2010 totalisent un nombre de pages presque quatre fois plus élevé que les lignes directrices publiées en 1979<sup>114</sup>. Le cadre d'analyse proposé par l'OCDE est de plus en plus structuré, détaillé et complexe, alors que les aspects techniques des méthodes de détermination des prix de transfert occupent une importance de plus en plus grande. Concept théorique général au départ, il ne fait pas de doute que le principe de

---

<sup>110</sup> ERNST & YOUNG, *2010 Global Transfer Pricing Survey Addressing the Challenges of Globalization*, EYGM Limited, 2011 (en ligne : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global\\_transfer\\_pricing\\_survey\\_2010/\\$FILE/2010Globaltransferpricing\\_survey\\_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_2010/$FILE/2010Globaltransferpricing_survey_17Jan.pdf)), p. 13.

<sup>111</sup> L'obligation d'accomplir une analyse de comparabilité, d'abord développée dans les Principes directeurs de 1995, puis raffinée en 2010, n'est pas prévue expressément dans le texte du paragraphe 9(1) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

<sup>112</sup> T.D. 8552, 1994-2 C.B. 93. Sur ce point, voir U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, *Report on the Application and Administration of Section 482*, Washington, 21 avril 1999 (en ligne : <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3218.pdf>), chap. 2, partie II, section A.

<sup>113</sup> S. I. LANGBEIN, précité, note 1. Voir également J. WITTENDORFF, précité, note 52, p. 109.

<sup>114</sup> Le document révisé en 2010 comporte 408 pages.

pleine concurrence a gagné depuis en sophistication juridique et économique<sup>115</sup>. Ainsi, la tendance de l'OCDE à la technicisation du principe de pleine concurrence, manifestée depuis un peu plus de 30 ans, favorise le développement de multiples règles détaillées, souvent compliquées, couvrant des champs d'application de plus en plus pointus<sup>116</sup>.

Le déploiement est si considérable que la somme des énoncés des règles précises et des méthodes spécifiques contribue de toute évidence à nourrir le dogme de l'approche transactionnelle instauré par l'OCDE pour appliquer le principe de pleine concurrence. De plus, cette tendance ne paraît pas vouloir disparaître, tant s'en faut, dans un avenir rapproché. Nous pouvons déjà inférer, sans faire preuve d'une grande perspicacité, que la prochaine révision des Principes directeurs augmentera assurément encore l'étendue des principes regroupés dans la version publiée en 2010, car l'OCDE poursuit des travaux dans d'autres projets d'envergure, notamment les prix de transfert des actifs incorporels et les aspects administratifs des prix de transfert.

---

<sup>115</sup> J. OWENS, précité, note 67, p. 3 :

« What began as a relatively straightforward expression of a simple principle has since developed into an increasingly sophisticated technical matter which involves both legal and economic concepts. On the conceptual level, an inherent and acknowledged difficulty is how to allocate profits to various parts of multinational enterprises as if they were independent parties, while recognising that multinational enterprises are more than ever behaving globally. On the more technical side, we are seeing the development of increasingly sophisticated economic analysis of risks, comparability adjustments, intangible valuation, etc. This creates challenges for tax administrations – particularly in developing countries – and taxpayers alike, as enforcement and compliance are becoming ever more complex and resource-intensive. »

<sup>116</sup> J. Scott WILKIE, « Reflecting on the “Arm’s Length Principle”: What is the “Principle”? Where Next? », dans *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol. 1, Berlin, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2012, 137 (en ligne : <http://link.springer.com/book/10.1007/978-3-642-25980-7/page/1#>), p. 144 :

« The TPG [Transfer Pricing Guidelines] are not the arm’s length principle. But sometimes, this is hard to tell. [...] Together with countries’ transfer pricing rules and practices, the TPG are directed to and indeed have become consumed by methodological, rules-based and often mechanical “analyses” directed to somehow divining the “right” price for discrete transfers apparently similar to those involving outsiders. It is then assumed that the aggregation of these outcomes should necessarily yield income satisfying the arm’s length “principle.” »

En somme, les Principes directeurs élaborés par l'OCDE au fil du temps revêtent aujourd'hui un caractère pour ainsi dire sacré qui s'apparente à celui d'une bible<sup>117</sup>. Même si les pays membres ne sont pas contraints, du point de vue juridique, de les appliquer<sup>118</sup>, les Principes directeurs sont pourvus d'une autorité morale et constituent le seul guide international de référence concernant l'application du principe de pleine concurrence. Cette assertion n'est du moins qu'en partie exacte, puisque la rédaction d'un autre guide est en cours sous l'égide de l'ONU.

### **3.2. LA REFORMULATION DU DOGME DE LA PERSPECTIVE TRANSACTIONNELLE POUR LE RENDRE PLUS COMPRÉHENSIBLE : UNE VOLONTÉ DES PAYS EN DÉVELOPPEMENT**

Dès l'adoption, en 1979, du Modèle théorique de convention fiscale bilatérale de l'ONU, les pays membres de cette organisation internationale conviennent d'adhérer entièrement, aux fins de la détermination des prix de cession interne transfrontaliers des sociétés liées, au contenu descriptif développé par l'OCDE relativement au principe de pleine concurrence<sup>119</sup>. Si bien que, jusqu'à maintenant, les administrations fiscales des pays en développement tentent de mettre en œuvre des Principes directeurs qui ne prennent pas en compte les inadéquations à la réalité législative et économique ni à la réalité de la main-d'œuvre spécialisée en fiscalité des prix de transfert. Pour pallier le décalage entre la théorie élaborée par l'OCDE et sa mise en pratique, l'ONU décide, en 2008, de se lancer à son tour dans la conception d'un manuel sur les règles de prix de transfert<sup>120</sup>.

---

<sup>117</sup> John J. A. BURKE, « Re-Thinking First Principles of Transfer Pricing Rules », (2011), vol. 30, n° 3 *Virginia Tax Review* 613 (Proquest ABIInform Complete), p. 618.

<sup>118</sup> Voir la section 4.2. ci-dessous.

<sup>119</sup> Modèle de l'ONU 1980, précité, note 80.

<sup>120</sup> ORGANISATION DES NATIONS UNIES, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, *Manuel pratique des prix de transfert pour les pays en développement Note du Secrétariat*, Doc. N.U. E/C.18/2009/5, 18 août 2009 (en ligne : [http://www.un.org/french/documents/view\\_doc.asp?symbol=E%2F18%2F2009%2F5&Submit=Recherche&Lang=F](http://www.un.org/french/documents/view_doc.asp?symbol=E%2F18%2F2009%2F5&Submit=Recherche&Lang=F)), p. 4. Plus précisément, le projet de manuel est dirigé par le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, un organe subsidiaire du Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales (DAES), lequel fait partie du Secrétariat des Nations Unies.

### 3.2.1. Les écueils de la mise en pratique des lignes directrices de l'OCDE

Parmi les nombreux pays membres de l'ONU, il y a des pays en développement sur le plan économique, financier et social. Certains sont désignés officiellement comme les pays les moins avancés<sup>121</sup> tandis que d'autres se voient attribuer, de manière informelle, l'appellation « pays émergents »<sup>122</sup>. Ces derniers, dont la situation tend vers celle des pays développés qui avait cours dans les années 1970 à 1990<sup>123</sup>, profitent de la mondialisation des marchés et jouissent d'une croissance économique rapide. Comme les Principes directeurs sont conçus par l'OCDE à l'intention spécifique des pays développés, les administrations fiscales et les entreprises multinationales qui exercent des activités commerciales dans les pays en développement se mesurent, en particulier, à deux principaux écueils pour fixer les prix de cession interne transfrontaliers<sup>124</sup>.

Premièrement, l'exercice de trouver des transactions comparables, aux fins de la mise en pratique de la méthode comparable du marché de pleine concurrence, se révèle ardu, voire impossible, pour les administrations fiscales et les entreprises multinationales des pays en développement. En fait, le marché intérieur restreint dont disposent ces pays justifie naturellement l'absence de transaction comparable. Étant donné l'importance accordée à la méthode transactionnelle du prix comparable sur le marché libre par l'OCDE, depuis 1979, dans les Principes directeurs, ce premier

---

<sup>121</sup> Voir la liste établie en 2012 par le Conseil économique et social des Nations Unies (ECOSOC), laquelle est mise à jour tous les trois ans et qui comprend actuellement 48 pays, principalement des pays d'Afrique : UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, *The Least Developed Countries Report 2012*, Doc. N.U. UNCTAD/LDC/2012 (en ligne : [http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/ldc2012\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/ldc2012_en.pdf)), p. iii.

<sup>122</sup> Notamment, l'Afrique du Sud, le Brésil, la République populaire de Chine, l'Inde et l'Indonésie, lesquels font d'ailleurs l'objet d'un programme d'« engagement renforcé » de l'OCDE. À ce sujet, voir le site de l'OCDE : <http://www.oecd.org/fr/apropos/membresetpartenaires/>. Toutefois, il n'existe pas de définition économique formelle du concept de pays émergents : ANONYME, « Les pays émergents dans le monde », *Le Monde*, 25 janvier 2010 (en ligne : [http://www.lemonde.fr/economie/article/2010/01/25/les-pays-emergents-dans-le-monde\\_1296196\\_3234.html](http://www.lemonde.fr/economie/article/2010/01/25/les-pays-emergents-dans-le-monde_1296196_3234.html)).

<sup>123</sup> Manuel de l'ONU, précité, note 105, chap. 1, par. 1.8.10.

<sup>124</sup> Les difficultés d'application du principe de pleine concurrence ont cours dans les pays développés : voir la section 4.1. ci-dessous. Toutefois, elles sont davantage criantes dans les pays en développement.

écueil constitue de loin la difficulté la plus grave pour les entreprises multinationales et les administrations fiscales. Et pour cause, l'ampleur de la tâche s'apparenterait au fait de chercher une aiguille dans une botte de foin<sup>125</sup>!

Deuxièmement, la complexité et le coût en temps requis pour appliquer les méthodes de détermination des prix de transfert fondées sur le principe de pleine concurrence posent un lourd défi aux administrations fiscales des pays en développement. Il va sans dire que le caractère hautement théorique des Principes directeurs de l'OCDE ne facilite en rien l'application pratique, dans le contexte convenu de vérifications au cas par cas, d'une méthode plutôt qu'une autre. Vu l'absence de transaction comparable, la rareté de l'expertise en matière de prix de transfert dans les administrations fiscales complique encore davantage la fixation des prix de transfert en ce qu'elle entrave l'indispensable analyse des éléments factuels propre à chaque cas.

### **3.2.2. Le projet de manuel sur les prix de transfert de l'ONU**

Amorcés en 2009, les travaux du sous-comité chargé des questions pratiques sur les prix de transfert ont pour but de concevoir un manuel à l'intention des administrations fiscales des pays en développement plus pratique que les Principes directeurs de l'OCDE. Le projet de manuel s'appuie sur la prémisse, tenue pour certaine, du bien-fondé et de la pertinence du principe de pleine concurrence énoncée au paragraphe 9(1) du Modèle théorique de convention fiscale bilatérale de l'ONU comme norme de répartition de l'assiette fiscale internationale des bénéficiaires. Approuvé par le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale à l'automne 2012<sup>126</sup>, il aborde différents problèmes auxquels sont confrontés les pays en développement, y compris le manque de données comparables, l'insuffisance de personnel possédant des connaissances spécialisées en matière de prix de transfert et la croissance de l'économie intangible.

---

<sup>125</sup> Manuel de l'ONU, précité, note 105, chap. 1, par. 1.10.7.

<sup>126</sup> UNITED NATIONS, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Eighth Session, *Note on UN Transfer Pricing Manual for Developing Countries*, Doc. N.U. E/C.18/2012/CRP.1, 2 octobre 2012 (en ligne : [http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd\\_tp.htm](http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_tp.htm)).

Dans un style de rédaction plus simple et plus clair que celui utilisé par l'OCDE, l'ONU s'efforce de vulgariser les concepts pertinents au domaine des prix de transfert à l'intérieur des 10 chapitres du nouveau manuel dont le texte est déjà disponible en ligne<sup>127</sup>. Les efforts des nombreux rédacteurs provenant des cinq continents du monde, soit des praticiens de pratique privée, quelques universitaires et des officiers gouvernementaux, sont à cet égard notables<sup>128</sup>. C'est ainsi que les paragraphes sont très courts et fournissent plusieurs exemples, des tableaux et des schémas.

Par ailleurs, les objectifs poursuivis par ce manuel débordent l'application pratique du principe de pleine concurrence. Outre, notamment, la simplification des notions et concepts en termes concrets et la présentation d'exemples pratiques pour illustrer la théorie, l'ONU propose, du point de vue juridique et administratif, une démarche globale pour aider les pays en développement à rédiger un projet de loi sur les prix de transfert<sup>129</sup>, à organiser des services au sein des administrations fiscales pour déterminer les prix de transfert<sup>130</sup> et à instaurer des programmes de vérification des prix de transfert<sup>131</sup>.

---

<sup>127</sup> Ce manuel, comme les Principes directeurs de l'OCDE, ne traite pas de l'aspect historique du principe de pleine concurrence.

<sup>128</sup> D'aucuns soulèvent la délicate question de la soi-disant apparence d'indépendance d'esprit et d'impartialité des rédacteurs qui sont des praticiens de pratique privée et dont les intérêts financiers en tant que professionnels pourraient potentiellement aller à l'encontre du mandat confié au Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale pour ce qui concerne le contrôle des coûts de conformité aux règles sur les prix de transfert. Michael C. DURST exprime l'opinion, dans « OECD, U.N. Tax Panel Need to Preserve Their Independence », (2011), 130 *Tax Notes* 1603 (Tax Analysts), que les pays membres de l'ONU devraient exiger que ce Comité puisse bénéficier du personnel nécessaire afin de mener de manière autonome les travaux relatifs au manuel sur les règles de prix de transfert à l'intention des pays en développement sans recourir à l'aide bénévole de praticiens.

<sup>129</sup> Manuel de l'ONU, précité, note 105, chap. 3.

<sup>130</sup> *Id.*, chap. 4.

<sup>131</sup> *Id.*, chap. 8.

Ouvrage inachevé, il sera révisé, au besoin, et abordera, lors de la seconde phase du projet, le sujet des biens incorporels et des services<sup>132</sup>. De toute évidence, la rédaction par l'ONU d'un guide d'application du principe de pleine concurrence pour venir en aide aux pays en développement donne ouverture à la possibilité de positions divergentes de celles de l'OCDE quant à l'interprétation et l'application du concept de pleine concurrence. Il n'est pas déraisonnable d'avancer que les répercussions éventuelles de la première incursion de l'ONU dans la chasse gardée de l'expertise développée par l'OCDE en ce qui concerne le principe de pleine concurrence pourraient inclure une possible lutte de pouvoir à venir entre les deux organisations intergouvernementales. Cela est d'autant plus probable que, dans l'avenir, de plus en plus de pays en développement d'Afrique et d'Asie concluront des conventions fiscales bilatérales.

Nul doute que l'OCDE et l'ONU exercent aujourd'hui une autorité manifeste de plus en plus grande dans le domaine de la fiscalité à l'échelon international<sup>133</sup>. Avec le concours de l'OCDE, le principe de pleine concurrence devient, après la Seconde Guerre mondiale, la seule référence normative internationale autant pour les pays développés que pour les pays en développement afin d'effectuer la répartition des bénéfices des sociétés liées entre les juridictions fiscales, et ce, à la défaveur de la répartition globale des bénéfices. De plus, l'examen du contexte historique permet de conclure que l'ascension de la pratique administrative nationale de la méthode de la comptabilité distincte au rang de standard législatif national s'est opérée en deux phases sous l'influence prépondérante des États-Unis. D'abord, la SDN, dans les années 1930, et, ensuite, l'OCDE, dans les années 1960, s'approprient des pratiques administratives et réglementaires du département du Trésor américain sur les prix de transfert.

Les modèles théoriques de convention fiscale bilatérale et les lignes directrices conçus par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE et le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale de l'ONU ont eu, au XX<sup>e</sup> siècle, une influence décisive sur l'élaboration et l'application

---

<sup>132</sup> UNITED NATIONS, précité, note 126, pp. 2-3. Toutefois, en l'absence de renseignements précis sur les intentions futures de l'ONU, les auteurs ne peuvent affirmer que cette dernière a pour but immédiat ou éventuel de modifier le dogme en fonction de la réalité économique des pays de l'ONU.

<sup>133</sup> ERNST & YOUNG, *2011-2012 Tax Risk and Controversy Survey A New Era of Global Risk and Uncertainty*, EYGM Limited, 2011 (en ligne : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/20112012\\_Tax\\_risk\\_and\\_controversy\\_survey/\\$FILE/2011-2012\\_Tax\\_risk\\_and\\_controversy\\_survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/20112012_Tax_risk_and_controversy_survey/$FILE/2011-2012_Tax_risk_and_controversy_survey.pdf)), p. 20.

des règles législatives et des pratiques administratives des gouvernements nationaux. Ils continuent d'avoir, au début du XXI<sup>e</sup> siècle, la même influence décisive, mais des organisations non gouvernementales telles Christian Aid<sup>134</sup>, Actionaid<sup>135</sup> et Tax Justice Network<sup>136</sup> jouent un rôle de plus en plus actif qui contrebalance le soutien dont font l'objet, auprès de l'OCDE, les intérêts des entreprises multinationales et des pays développés<sup>137</sup>. De plus, ces organisations participent à remettre en question la pertinence du critère du principe de pleine concurrence et son application dans le monde d'aujourd'hui.

## Deuxième partie – Le concept de pleine concurrence : l'enjeu de la controverse autour d'une norme internationale

Dès le début des années 1970, la controverse autour du principe de pleine concurrence bat son plein aux États-Unis<sup>138</sup>. D'ores et déjà, les experts

<sup>134</sup> Organisme de bienfaisance enregistré au Royaume-Uni, Christian Reconstruction, dont le nom a été remplacé par Christian Aid en 1964, est créé dans les années 1940 afin de combattre la pauvreté. Pour plus de renseignements, voir en ligne : <http://www.christianaid.org.uk/aboutus/who/history/index.aspx>.

<sup>135</sup> Fondé en 1972 en Grande-Bretagne, ActionAid, alors appelé Action in Distress, cherche à enrayer la pauvreté dans le monde. Le siège social est situé en Afrique du Sud depuis 2003. Source en ligne : <http://www.actionaid.org/?intl=>.

<sup>136</sup> Tax Justice Network (Réseau mondial pour la justice fiscale) est une organisation internationale indépendante sans but lucratif, créée en 2003, et immatriculée conformément à la loi de la Belgique. Elle cherche à promouvoir la justice fiscale et la coopération fiscale ainsi qu'à combattre l'évitement fiscal, l'évasion fiscale et la concurrence fiscale. Les conseillers principaux de l'organisation consistent en les suivants : Jack Blum, avocat œuvrant pour le cabinet Baker Hostetler à Washington, Michael J. McIntyre, professeur de droit au Wayne State University des États-Unis, Richard Murphy, comptable agréé directeur du Tax Research LLP au Royaume-Uni, Sol Picciotto, professeur émérite de droit à l'Université Lancaster au Royaume-Uni, Prem Sikka, professeur de comptabilité à l'Université d'Essex au Royaume-Uni, David Spencer, avocat à New York spécialisé en droit fiscal et bancaire, Oscar Ugarteche, économiste à l'Institute of Economic Research de l'Universidad Nacional Autónoma de Mexico, et Edmund Valpy Fitzgerald, professeur en développement international à l'Université d'Oxford au Royaume-Uni. Pour plus de détails, voir en ligne : [http://www.taxjustice.net/cms/front\\_content.php?idcat=81&idart=96&client=1&changelang=1](http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=81&idart=96&client=1&changelang=1).

<sup>137</sup> M. C. DURST, précité, note 128, p. 1604.

<sup>138</sup> Ayant fait le choix de traiter le principe de pleine concurrence uniquement du point de vue du droit fiscal international public, les auteurs n'ont donc pas examiné en détail, à l'exception du Canada, l'intégration de ce principe dans les systèmes fiscaux nationaux d'imposition des bénéfices des sociétés des principaux pays de l'OCDE ni comparé les particularités des législations nationales. Pour ce qui concerne le Canada, (à suivre...)

en fiscalité, les entreprises multinationales, l'administration fiscale américaine – l'IRS – et les tribunaux désapprouvent l'imprévisibilité ainsi que la subjectivité des prix de transfert des sociétés liées déterminés en vertu de l'article 482 de l'*Internal Revenue Code* et, surtout, des premiers règlements adoptés en 1968<sup>139</sup>. L'élaboration de ces règlements, un terreau législatif propice aux débats, donne suite à l'entente sur les mesures législatives conclue, en 1962, entre la Chambre des représentants – qui, initialement, proposait l'instauration de la répartition fractionnée illimitée à l'égard des cessions internes de biens corporels – et le Sénat<sup>140</sup>.

Puis, dans la période 1985-1995<sup>141</sup>, cette controverse prend de l'ampleur à la suite de l'adoption des propositions de règlements modifiés concernant la réforme fiscale américaine de 1986, notamment de la règle de la meilleure méthode de détermination des prix de transfert, et de la publication, en 1995, des lignes directrices révisées de l'OCDE sur l'application du principe de pleine concurrence<sup>142</sup>. Les partisans de la répartition globale des bénéfices

---

(...suite)

L'analyse du développement législatif des règles canadiennes sur les prix de transfert permet de conclure que ce dernier a adhéré au principe de pleine concurrence en plusieurs étapes, et ce, sur une période de plus de 40 ans (1952-1998) sans qu'il existe de controverse analogue à celle ayant cours aux États-Unis. Notamment, l'introduction de l'article 247 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) et mod. (« L.I.R. »)), qui s'applique aux années d'imposition qui commencent après 1997 et remplace les paragraphes 69(2) et 69(3) L.I.R., marque l'intégration formelle du principe de pleine concurrence dans la loi canadienne.

<sup>139</sup> U.S. GENERAL ACCOUNTING OFFICE, Report to the Chairman, House Committee on Ways and Means, « IRS Could Better Protect U.S. Tax Interests in Determining the Income of Multinational Corporations », 1981 (en ligne : <http://archive.gao.gov/f0102/116575.pdf>), pp. 43-47.

<sup>140</sup> Pour la définition du concept de la répartition fractionnée illimitée, voir *supra*, note 25; Michael C. DURST et Robert E. CULBERTSON, « Clearing Away the Sand: Retrospective Methods and Prospective Documentation in Transfer Pricing Today », (2003-2004), vol. 57, n° 1 *Tax Law Review* 37 (HeinOnline Law Journal Library), pp. 48-52; Michael C. DURST, « OECD Guidelines: Causes and Consequences », dans *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol. 1, Berlin, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2012 (en ligne : <http://link.springer.com/book/10.1007/978-3-642-25980-7/page/1>), pp. 129-130.

<sup>141</sup> Période désignée sous le vocable de « partie de bras de fer » entre le département du Trésor des États-Unis et plusieurs gouvernements des pays étrangers ainsi que les entreprises multinationales : M. C. DURST, précité, note 140, p. 128.

<sup>142</sup> *Id.*, pp. 61-90; Stanley I. LANGBEIN, « Cognitive Capture, Parliamentary Parentheses, and the Rise of Fractional Apportionment », (2010), vol. 39, n° 10 (à suivre...)

marquent momentanément des points sur le terrain de la politique : une résolution en faveur d'un changement du paradigme existant est adoptée, en 1994, par le Sénat américain à l'initiative du sénateur démocrate Dorgan<sup>143</sup>, lequel considère le principe de pleine concurrence comme un vestige du passé permettant aux entreprises multinationales qui exercent des activités commerciales aux États-Unis de payer peu d'impôt sur les bénéfices ou de n'en payer aucun<sup>144</sup>.

#### 4. LE CHANGEMENT DE PARADIGME DANS LE CONTEXTE DU COMMERCE MONDIAL MODERNE : LA RÉPARTITION GLOBALE DES BÉNÉFICES

Plus de 15 ans après le début de la partie de bras de fer aux États-Unis, des universitaires et des praticiens de pratique privée continuent, dans la décennie 2000-2010, de contester l'efficacité de la réglementation américaine. Certains se prennent même d'engouement pour l'idée d'appliquer la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique préétablie au niveau national<sup>145</sup>. À vrai dire, la revue de la littérature américaine montre que les partisans de la répartition globale des bénéfices sont plus nombreux à prendre la plume que les défenseurs du principe de pleine concurrence. Deux courants d'opinions en faveur de la répartition globale des bénéfices se dessinent parmi les principaux acteurs de

---

(...suite)

*Tax Management International Journal* 567 (ProQuest Ab/INFORM Global), pp. 571-573.

<sup>143</sup> Eugene E. LESTER, « International Transfer Pricing Rules: Unconventional Wisdom », (1995), vol. 2 *ILSA Journal of International & Comparative. Law* 283 (HeinOnline Law Journal Library), p. 294.

<sup>144</sup> Byron L. DORGAN, « Dorgan Tells Treasury to Reject OECD Draft on Transfer Pricing », 94 *Tax Notes International* 190-27 (Tax Analysts). Dans une correspondance écrite, il s'adresse comme suit au département du Trésor des États-Unis :

« There are many members of Congress, tax experts and tax administrators who share my view that this massive tax avoidance by large international firms is perpetuated by the Treasury Department's adherence to the "arms length" standard. As you know, I have advocated that we replace this nineteenth-century relic with a simple formula approach, similar to that used by the several states in the United States to determine the income of foreign-based corporations operating within their borders. »

<sup>145</sup> S. I. LANGBEIN, précité, note 142, p. 572.

la controverse : certains exigent une réforme du système actuel et d'autres, une simple retouche.

D'une part, les défenseurs de la réforme (« les réformateurs »), lesquels clament l'échec du système fondé sur le principe de pleine concurrence en invoquant ses lacunes importantes, suggèrent de le remplacer par un système fondé sur le principe de la répartition globale des bénéfices totaux<sup>146</sup>. Ce dernier s'écarte du principe de pleine concurrence, car l'objectif annoncé semble être d'obtenir une répartition juste des bénéfices totaux sans tenir compte du comportement du marché<sup>147</sup>. Les réformateurs se fondent, à cette fin, sur l'expérience de gouvernements infranationaux, notamment les États américains et les provinces canadiennes, comme modèle d'application de la répartition globale des bénéfices<sup>148</sup>.

D'autre part, les partisans de la retouche (« les conservateurs ») promeuvent le maintien du principe de pleine concurrence tout en défendant l'idée de l'instauration – par un pays, de manière unilatérale, dans les

---

<sup>146</sup> ANONYME, « Transfer Pricing in Developing Countries », 2009 (en ligne : [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TP\\_in\\_developing\\_countries.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TP_in_developing_countries.pdf)); Reuven S. AVI-YONAH, « The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation », (1995), vol. 15 *Virginia Tax Review* 89 (HeinOnline Law Journal Library); Reuven S. AVI-YONAH, Kimberly A. CLAUSING et Michael C. DURST, « Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split », (2008-2009), vol. 9, n° 5 *Florida Tax Review* 497 (HeinOnline Law Journal Library); Steve CHRISTENSEN, « Formulary Apportionment : More Simple – on Balance Better? », (1996-1997), vol. 28, n° 4 *Law & Policy in International Business* 1133 (HeinOnline Law Journal Library); Kimberley A. CLAUSING et Reuven S. AVI-YONAH, « The Hamilton Project Reforming Corporate Taxation in a Global Economy: A Proposal to Adopt Formulary Apportionment », University of Michigan, Public Law and Legal Theory Working Paper No. 85, 2007 (en ligne : [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=995202](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=995202)); E. E. LESTER, précité, note 143; Michael MAZEROV, « Why Arm's Length Falls Short », vol. 5, n° 2 *International Tax Review* 28 (HeinOnline Law Journal Library); Martin A. SULLIVAN, « Economic Analysis: Transfer Pricing Abuse Is Job-Killing Corporate Welfare », (2010), 128 *Tax Notes* 461 (Tax Analysts); R. VANN, précité, note 35; J. M. WEINER, précité, note 1.

<sup>147</sup> S. S. SURREY, précité, note 72, p. 415.

<sup>148</sup> Michael C. DURST, « It's Not Just Academic: The OECD Should Reevaluate Transfer Pricing Laws », (2010), 57 *Tax Notes International* 247 (Tax Analysts), p. 253; Joann Martens WEINER, « Formulary Apportionment and Group Taxation In the European Union: Insights From the United States and Canada », Working Paper No. 8, 2005 (en ligne : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/2004\\_2073\\_EN\\_web\\_final\\_version.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/2004_2073_EN_web_final_version.pdf)), pp. 10-15.

conventions fiscales bilatérales dont il est signataire ou encore par l'OCDE – d'une gamme de méthodes de détermination de prix de transfert. Outre les méthodes de pleine concurrence déjà applicables, cette gamme inclurait la méthode de la répartition globale des bénéfices totaux fondée sur une formule mathématique préétablie<sup>149</sup>. Au contraire des réformateurs, les conservateurs, cherchant plutôt à faire contrepoids au débat, ne cristallisent pas la polarité du principe de pleine concurrence et du principe de la répartition globale illimitée des bénéfices selon une formule mathématique préétablie<sup>150</sup>. Ils se réclament de l'idée du continuum de méthodes formulée par un groupe d'experts en fiscalité, lors d'une conférence sur les prix de transfert en 1993, qui présuppose que les méthodes de pleine concurrence et la méthode de la répartition globale des bénéfices ne sont pas des méthodes antinomiques<sup>151</sup>.

#### 4.1. LA MISE EN PERSPECTIVE THÉORIQUE ET PRATIQUE : DES CRITIQUES ET DES CONJECTURES

D'une façon générale, les réformateurs et les conservateurs décrivent tous les lacunes les plus importantes du principe de pleine concurrence, sur les plans théorique et pratique, pour les administrations fiscales et pour les entreprises multinationales. Ils signalent, au total, quatre failles principales, les critiques formulées étant en substance les mêmes que celles déjà exprimées dans les années 1970. C'est donc dans un esprit de continuité que le principe de la répartition globale des bénéfices se présente volontiers aux

---

<sup>149</sup> V. AMERKHAÏL, précité, note 102, p. 25; R. S. AVI-YONAH, précité, note 146, p. 93; R. S. AVI-YONAH, K. A. CLAUSING et M. C. DURST, précité, note 146, pp. 519-522; E. E. LESTER, précité, note 143, pp. 304-305; J. LI, précité, note 92, pp. 857-867; Michael McINTYRE, « Contrasting Methodologies: A Systematic Presentation of the Differences Between an Arm's-Length/Source-Rule System and a Combined-Reporting/Formulary- Apportionment System », 1994 (en ligne : [http://faculty.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre\\_articles/Multistate/contrasting\\_method.pdf](http://faculty.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre_articles/Multistate/contrasting_method.pdf)). Actuellement, l'OCDE et l'ONU n'admettent que deux catégories de méthodes de détermination des prix de transfert qui satisfont au principe de pleine concurrence : les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (depuis 1979) et les méthodes transactionnelles de bénéfices (depuis 1995). Selon les conservateurs, l'application de la méthode de la répartition globale des bénéfices totaux serait restreinte aux transactions pour lesquelles il n'existe pas de transaction comparable.

<sup>150</sup> E. E. LESTER, précité, note 143, p. 304.

<sup>151</sup> Brian J. ARNOLD et Thomas E. McDONNELL, « Report on the Invitational Conference on Transfer Pricing: The Allocation of Income and Expenses Among Countries », (1993), vol. 41, n° 5 *Revue fiscale canadienne* 899-922 (Taxfind), p. 905.

réformateurs comme la panacée aux difficultés de la répartition internationale de l'assiette fiscale des bénéficiaires des sociétés liées.

#### 4.1.1. Les failles du concept de pleine concurrence selon les acteurs de la controverse

Premièrement, le principe de pleine concurrence repose sur une hypothèse – les sociétés liées transigent entre elles comme si elles étaient des sociétés indépendantes – qui ne tient pas compte de l'interdépendance et de l'intégration des opérations des entreprises multinationales modernes. Partant, elle constitue une limite systémique gênant la prise en considération des bénéfices résiduels découlant de l'internalisation des synergies ou des économies d'échelle, c'est-à-dire les bénéficiaires qui ne résultent pas d'activités économiques dont la source géographique peut être identifiée<sup>152</sup>. Même si, pour l'OCDE, le prix de pleine concurrence représente, par rapport aux conditions normales du marché, la meilleure estimation de la réalité économique d'une société membre d'une entreprise multinationale qui fait des affaires avec des sociétés liées, il n'y a pas, en fait, de critères objectifs généralement admis pour attribuer les économies d'échelle et les avantages à

---

<sup>152</sup> Reuven S. AVI-YONAH et Ilan BENSALOM, « Formulary Apportionment: Myths and Prospects – Promoting Better International Tax Policy by Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative », University of Michigan Law School, Empirical Legal Studies Center, Paper No. 10-029, 2010 (en ligne : [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1693105](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1693105)), chap. I, section C; J. J. A. BURKE, précité, note 117, pp. 619-620; S. CHRISTENSEN, précité, note 146, pp. 1159-1158; M. C. DURST, précité, note 140, p. 124; Robert A. GREEN, « The Future of Source-Based Taxation of the Income of Multinational Enterprises », (1993), 79 *Cornell Law Review* 18 (HeinOnline Law Journal Library), p. 46; Walter HELLERSTEIN, « Income Allocation in the 21st Century: the End of Transfer Pricing? The Case for Formulary Apportionment », (2005), *International Transfer Pricing Journal* 103, p. 108; S. I. LANGBEIN, précité, note 1, pp. 653-655; E. E. LESTER, précité, note 143, pp. 295-297; J. LI, précité, note 92, pp. 834-835; Jinyan LI, « Soft Law, Hard Realities and Pragmatic Suggestions: Critiquing the OECD Transfer Pricing Guidelines », dans *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol. 1, Berlin, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2012 (en ligne : <http://link.springer.com/book/10.1007/978-3-642-25980-7/page/1#>), pp. 82-83; Julie ROIN, « Can the Income Tax Be Saved? The Promise and Pitfalls of Adopting Worldwide Formulary Apportionment », (2008), vol. 61, n° 3 *Tax Law Review* 169 (Hein Online Law Journal Library), p. 185; ANONYME, « Transfer Pricing in Developing Countries », précité, note 146, chap. 7, section 7.1.2; Jens WITTENDORFF, « The Arm's-Length Principle and Fair Value: Identical Twins or Just Close Relatives? », (2011), 62 *Tax Notes International* 223 (Tax Analysts), pp. 239-240.

l'intégration entre les entreprises liées<sup>153</sup>. Qui plus est, la détermination, transaction par transaction, de la source de revenus des sociétés liées se révèle, sur le plan théorique, fort discutable et, en pratique, difficile à trouver, vu que les activités économiques transfrontalières des groupes d'entreprises multinationales sont aujourd'hui de plus en plus organisées et coordonnées à l'intérieur même de ces groupes<sup>154</sup>.

Ainsi, les entreprises multinationales ne transigent pas comme le font les sociétés non liées. En règle générale, ce sont des organisations qui effectuent des transactions intragroupes avant ou après avoir ajouté, dans au moins un pays étranger où elles détiennent des actifs, une valeur aux biens produits ou aux services rendus<sup>155</sup>. Selon la théorie économique de la firme développée initialement par Coase, le but précis de la formation des entreprises multinationales consiste à réduire les coûts autrement engagés dans un marché libre – par exemple, les frais de recherche et de développement, les frais d'exploitation, les coûts pour obtenir des renseignements ainsi que les frais de gestion et les frais financiers – en tirant parti d'une coordination interne des décisions et des orientations stratégiques concernant l'ensemble du groupe, ce qui permet de maximiser les bénéfices totaux<sup>156</sup>.

Deuxièmement, il est difficile, voire impossible, pour les administrations fiscales et pour les entreprises multinationales de trouver, en pratique, des données concernant des transactions conclues sur le marché libre entre des sociétés tierces qui sont suffisamment comparables à celles conclues entre des sociétés liées<sup>157</sup>. C'est que, postérieurement à la Deuxième Guerre mondiale, la nature des cessions internes transfrontalières

---

<sup>153</sup> Principes directeurs de 2010, précité, note 109, par. 1.10 et 1.14.

<sup>154</sup> W. HELLERSTEIN, précité, note 152, p. 109.

<sup>155</sup> J. H. DUNNING et S. M. LUNDAN, précité, note 7, p. 3.

<sup>156</sup> Richard J. VANN, « Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World », (2010), vol. 2, n° 3 *World Tax Journal* 291 (IBFD Tax Research Platform), pp. 293-294.

<sup>157</sup> R. S. AVI-YONAH, K. A. CLAUSING et M. C. DURST, précité, note 146, p. 503; Michael C. DURST, « The Two Worlds of Transfer Pricing Policymaking », (2011), 61 *Tax Notes International* 439 (Tax Analysts), p. 439; M. C. DURST, précité, note 148, p. 249; U.S. GENERAL ACCOUNTING OFFICE, précité, note 139, pp. 27-36; J. ROIN, précité, note 152, p. 183. Dans l'article « With Billions at Stake, Glaxo Puts APA Program on Trial », (2004), 103 *Tax Notes* 388 (Tax Analysts), Martin SULLIVAN ironise, à la page 389, sur les embûches relatives aux données comparables : « Administering the arm's length method without comparables is like playing hockey without a puck. »

s'est complexifiée du fait du processus continu d'intégration des entreprises multinationales<sup>158</sup>. Aussi les échanges entre les sociétés liées se rapportent-ils désormais à des biens intermédiaires, à des biens incorporels uniques de grande valeur et à des services spécialisés, et non pas seulement à des matières premières et à des produits agricoles industriels – par exemple, les métaux, le pétrole, le blé, le café, le thé et le caoutchouc –, dont le prix est déjà fixé sur le marché libre. L'OCDE reconnaît néanmoins, dans ces cas précis, la difficulté d'application du principe de pleine concurrence<sup>159</sup>.

Troisièmement, l'application du principe de pleine concurrence est devenue un véritable casse-tête pour les administrations fiscales et pour les entreprises multinationales. Objets d'un développement frénétique au cours des 15 dernières années<sup>160</sup>, les lignes directrices élaborées par l'OCDE se font de plus en plus complexes, si bien que, dans les circonstances, l'analyse au cas par cas contribue à accroître l'incertitude relative aux prix de transfert<sup>161</sup>. Il s'en trouve même qui prétendent que le principe de pleine concurrence rencontre aujourd'hui les limites de son développement,

<sup>158</sup> M. C. DURST, précité, note 140, illustre, aux pages 124-125, la situation comme suit :

« The fact is that in many industries in many markets, only integrated, multi-national, commonly controlled businesses are active in the market, because a non-integrated structure would be too costly to survive.

This means that as a general rule, for transactions entered into among members of commonly controlled groups – that is, the very transactions for which transfer pricing rules are needed – “uncontrolled comparables”, as we transfer pricing practitioners call them, simply do not exist. Even when, say, a company sells to an affiliate a commodity – say, a bushel of wheat of a specified grade and at a specific location – the economically correct price is different from that in an identical sale between unrelated parties, because the sale exposes the unrelated parties to costs and risks that the commonly controlled parties do not bear. And, of course, once the product is more differentiated than a barrel of oil or a bushel of wheat, the notion of comparability is even more implausible. »

<sup>159</sup> Principes directeurs de 2010, précité, note 109, par. 1.9.

<sup>160</sup> Les lignes directrices contenues dans les Principes directeurs de 2010, *id.*, comportent plus de 400 pages, mais n'en comptaient, il y a 30 ans, que 100. Voir la section 3. ci-dessus.

<sup>161</sup> R. S. AVI-YONAH, K. A. CLAUSING et M. C. DURST, précité, note 146, p. 505; M. C. DURST, précité, note 148, pp. 249-250. De l'opinion de Byron L. Dorgan, sénateur démocrate américain, « [t]he whole arm's length approach is to go back and reconstruct transactions. It is like taking a giant plate of spaghetti and trying to separate each noodle. That's the audit test. » : John TURRO, « TNI Interviews Senator Byron L. Dorgan On Formulary Apportionment », 94 *Tax Notes International* 243-5.

considérant que les règles législatives nationales et les Principes directeurs de l'OCDE mettent surtout l'accent sur des critères externes aux entreprises multinationales, soit les données comparables, difficiles à obtenir, et que les méthodes fondées sur les bénéfices ne sont en réalité que la variante moderne de la méthode empirique appliquée par les administrations fiscales dans les années 1930<sup>162</sup>. Le domaine des prix de transfert a généré par la force des choses une véritable industrie de professionnels spécialisés, soit des avocats, des comptables et des économistes, qui offrent aux entreprises multinationales, généralement dans de grands cabinets internationaux, des services relatifs à la planification, à la documentation et à la résolution des litiges. Faute de ressources humaines et technologiques suffisantes pour déterminer les prix de transfert conformément aux lignes directrices de l'OCDE, les administrations fiscales des pays en développement sont dépassées par l'expertise des entreprises multinationales et de leurs conseillers externes<sup>163</sup>.

Quatrièmement, le fait, pour les administrations fiscales, de respecter la liberté contractuelle<sup>164</sup> sert les manipulations des prix de transfert effectuées par les entreprises multinationales. Ces dernières peuvent donc légitimement déplacer des actifs et des risques à des sociétés qui résident dans des refuges fiscaux pour éviter de payer l'impôt sur les bénéfices dans des juridictions fiscales dont le taux d'imposition est élevé<sup>165</sup>. Décrites dans les médias américains comme « la technique des prix de transfert », les manipulations, en particulier les transferts transfrontaliers d'actifs incorporels développés aux États-Unis, constituent la source principale des litiges fiscaux en matière de prix de transfert<sup>166</sup>. Les planifications fiscales conformes aux règles sur

---

<sup>162</sup> H. HAMAEEKERS, précité, note 35, p. 39.

<sup>163</sup> ACTIONAID, *Calling Time: Why SABMiller Should Stop Dodging Taxes in Africa*, 2010 (en ligne : [http://www.actionaid.org.uk/doc\\_lib/calling\\_time\\_on\\_tax\\_avoidance.pdf](http://www.actionaid.org.uk/doc_lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf)), p. 28; ANONYME, « UN Delegates Split on the Arm's Length Standard and Apportionment », *TP Week*, 19 janvier 2010. Voir la section 3.2. du présent texte.

<sup>164</sup> Principes directeurs de 2010, précité, note 109, par. 1.36-1.41.

<sup>165</sup> R. S. AVI-YONAH, K. A. CLAUSING et M. C. DURST, précité, note 146, p. 505; M. C. DURST, précité, note 157, p. 444; Michael C. DURST, « Congress: Fix Transfer Pricing and Protect U.S. Competitiveness », (2010), 128 *Tax Notes* 401 (Tax Analysts), pp. 401-402.

<sup>166</sup> JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Present Law and Background Related to Possible Income Shifting and Transfer Pricing* (JCX-37-10), 20 juillet 2010 (en ligne : <http://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=3692>), pp. 31-34. Voir aussi Jesse DRUCKER, « U.S. Companies Dodge \$ 60 Billion in Taxes With Global Odyssey », 13 mai 2010 (en ligne : <http://www.bloomberg.com/news/print/2010-05-> (à suivre...))

les prix de transfert fondées sur le principe de pleine concurrence occasionneraient des pertes de recettes fiscales gigantesques pour le fisc américain. Dans la littérature américaine, l'ampleur de l'évitement fiscal fait l'objet d'une estimation dont le montant varie de 28 milliards de dollars, pour l'année 2007, à 60 milliards de dollars, pour l'année 2004, et qui résulte, en général, d'un examen comparatif des statistiques sur l'augmentation des bénéfices gagnés à l'étranger des entreprises multinationales américaines avec celles sur l'augmentation des activités à l'étranger<sup>167</sup>. D'où les élans à l'égard du paradigme de la répartition globale des bénéfices chez les réformateurs qui y voient un moyen stratégique de contrer les failles théoriques et pratiques du principe de pleine concurrence.

#### **4.1.2. Les avantages anticipés du concept de la répartition globale des bénéfices selon les acteurs de la controverse**

Les réformateurs prétendent que la répartition globale des bénéfices comporte de nombreux avantages sur le principe de pleine concurrence. En premier lieu, ils mettent en avant la simplicité accrue du concept. Comme le

(...suite)

13/american-companies-dodge-60-billion-in-taxes-even-tea-party-would-condemn.html). Le journaliste expose la « technique des prix de transfert » qui permet aux sociétés pharmaceutiques américaines – telles Forest Laboratories Inc., Oracle Corp., Eli Lilly & Co. et Pfizer Inc. – d'éviter de payer en toute légalité des impôts au fisc américain à l'aide de transactions purement théoriques. Notamment, Forest Laboratories Inc. utilise des filiales résidentes de l'Irlande (planification appelée *Double Irish*, laquelle implique l'utilisation de deux filiales irlandaises dont l'une est résidente des Bermudes), des Bermudes et des Pays-Bas (planification appelée *Dutch Sandwich*, une variante du *Double Irish*, en vertu de laquelle une filiale néerlandaise n'ayant aucun employé sert à acheminer les paiements entre les deux filiales irlandaises).

<sup>167</sup> David S. MILLER, « How U.S. Tax Law Encourages Investment Through Tax Havens », (2011), 131 *Tax Notes* 167 (Tax Analysts), p. 170; *Testimony of Martin A. Sullivan, Economist and Contributing Editor Tax Analysts, before the U.S. House Committee on Ways and Means*, juillet 2010 (en ligne : [http://waysandmeans.house.gov/uploadedfiles/sullivan\\_written\\_testimony\\_wm\\_jan\\_2\\_0.pdf](http://waysandmeans.house.gov/uploadedfiles/sullivan_written_testimony_wm_jan_2_0.pdf)) (« Sullivan »), pp. 5-6. En ce qui concerne les pays en développement, Christian Aid estime les pertes de recettes fiscales corporatives attribuables à l'évasion fiscale, en particulier, la surfacturation et la sous-facturation à dessein des prix de transfert (*transfer mispricing*) ainsi que la facturation mensongère entre les sociétés non liées (*false invoicing*), au montant de 160 milliards de dollars annuellement pour la période de 2000 à 2006. Voir Christian Aid, *Death and Taxes: The True Toll of Tax Dodging*, 2008 (en ligne : <http://www.christianaid.org.uk/images/deathandtaxes.pdf>), pp. 2 et 51-53.

calcul du revenu imposable mondial de l'entreprise multinationale s'effectuerait sur une base consolidée plutôt que distincte, les prix de cession interne transfrontaliers deviennent sans importance et, par conséquent, les dispositions de l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ne seraient plus pertinentes<sup>168</sup>. En deuxième lieu, les réformateurs invoquent la justesse accrue de la répartition des bénéfices en raison du fait que la répartition globale s'apparente plus à la réalité économique des entreprises multinationales hautement intégrées qui sont exploitées comme des entreprises uniques<sup>169</sup>. Ils arguent, en troisième lieu, de l'efficacité accrue de ce concept pour contrer l'évitement fiscal dans la mesure où les entreprises multinationales chercheraient à maximiser les bénéfices de préférence à structurer des transactions pour des raisons de conformité fiscale<sup>170</sup>. En dernier lieu, ils opposent la réduction éventuelle des coûts administratifs et de conformité, notamment la disparition de l'obligation de produire la documentation ponctuelle.

Toutefois, il est difficile, vu la nature différente de leur structure respective, de comparer le système de la répartition globale des bénéfices avec celui du principe de pleine concurrence<sup>171</sup>. En fait, les caractéristiques des éléments constitutifs du système de la répartition globale des bénéfices sont diamétralement opposées à celles des éléments constitutifs du système de pleine concurrence. Si tant est que l'augmentation nette de l'eau d'un lac situé sur la frontière commune des pays A et B puisse illustrer les modalités distinctes de la répartition des bénéfices selon les deux systèmes, l'approche de pleine concurrence permet de déterminer l'apport d'eau fraîche ajoutée au lac par chacun des pays. Par contre, l'approche unitaire cherche plutôt à répartir, conformément à l'accord conclu entre les deux pays, la quantité totale d'eau fraîche contenue dans le lac<sup>172</sup>.

<sup>168</sup> R. S. AVI-YONAH et I. BENSALOM, précité, note 152, chap. III (Myth #3); M. McINTYRE, précité, note 149, p. 9.

<sup>169</sup> R. S. AVI-YONAH, précité, note 146, pp. 148-149; Robert H. CUTLER, « Formulary Apportionment – Is this Alternative to the Arm's Length Standard Possible and Practical Under the United States' Current Tax Treaties? », (1997), 3 *International Trade & Business Law Annual* 153 (HeinOnline), pp. 162-163; R. A. GREEN, précité, note 152, p. 67.

<sup>170</sup> S. CHRISTENSEN, précité, note 146, p. 1161.

<sup>171</sup> *Id.*, p. 1162.

<sup>172</sup> Michael J. McIntyre, « Theory and Practice of Combined Reporting with Formulary Apportionment », 2009 (en ligne : [http://www.mtc.gov/uploadedFiles/Multistate\\_Tax\\_Commission/Uniformity/Uniformity\\_Committee\\_and\\_Subcommittees/09\\_Winter\\_Committee\\_Meeting/McIntyre%20-%20theory%20of%20apportionment.pdf](http://www.mtc.gov/uploadedFiles/Multistate_Tax_Commission/Uniformity/Uniformity_Committee_and_Subcommittees/09_Winter_Committee_Meeting/McIntyre%20-%20theory%20of%20apportionment.pdf)), (à suivre...)

Pour commencer, le système de répartition globale des bénéfices se fonde non pas sur la théorie de l'entité distincte, mais sur la théorie de l'entité unitaire, laquelle requiert que les membres composant un groupe multinational d'entreprises soient considérés comme ne formant qu'une seule entreprise unifiée<sup>173</sup>. Notamment, ce système implique une démarche orientée sur les facteurs de répartition plutôt que sur les circonstances factuelles des transactions. Par exemple, la formule Massachusetts élaborée, dès 1957, afin d'établir un moyen uniforme d'attribuer aux administrations fiscales infranationales américaines les revenus d'entreprise des sociétés exerçant des activités commerciales dans plus d'un État aux États-Unis, inclut trois facteurs relatifs à une juridiction fiscale donnée : les actifs, les salaires et les recettes brutes<sup>174</sup>. La formule, qui vise à déterminer la portion attribuable à une administration fiscale du revenu imposable mondial d'un groupe d'entreprises multinationales qui y est assujéti, donne lieu à une répartition territoriale plutôt que transactionnelle.

En effet, l'approche de la répartition globale des bénéfices repose sur l'hypothèse implicite suivant laquelle la portion de chaque dollar du revenu imposable total résultant de transactions transfrontalières se rapporte à toutes les juridictions fiscales dans lesquelles sont situés les facteurs de répartition de l'entreprise unitaire<sup>175</sup>. À l'inverse, l'approche du principe de pleine concurrence suppose qu'une source, localisée dans une seule juridiction fiscale, se rattache à chaque élément du revenu imposable total gagné par l'entreprise multinationale dans les pays où elle exerce des activités commerciales<sup>176</sup>. De plus, dans le système de la répartition globale des bénéfices, la comptabilisation des bénéfices de l'entreprise multinationale est

---

(...suite)

diapositive n° 4. Cette analogie, à n'en pas douter, suggère l'idée que l'approche unitaire est, en apparence, plus simple et pragmatique que l'approche du principe de pleine concurrence.

<sup>173</sup> Dans la doctrine, la théorie de l'entité distincte est opposée à la théorie de l'entité unitaire, une doctrine judiciaire élaborée à l'origine par les tribunaux des États américains pour définir, sur le plan fiscal, le concept de groupe d'entreprises. À ce propos, consulter V. AMERKHAIL, précité, note 102, p. 28; J. M. WEINER, précité, note 148, pp. 28-32.

<sup>174</sup> Les trois critères retenus par le National Conference of Commissioners on Uniform State Laws, d'égale pondération dans la formule mathématique, sont définis dans l'*Uniform Division of Income for Tax Purposes Act* (« UDITPA »). Sur ce point, voir R. H. CUTLER, précité, note 169, p. 161.

<sup>175</sup> M. McINTYRE, précité, note 149, p. 10.

<sup>176</sup> *Id.*, p. 11.

consolidée alors que, dans le système de pleine concurrence, la comptabilisation des bénéfices s'effectue de façon distincte à l'égard de chaque membre de l'entreprise multinationale. Finalement, le système de répartition globale des bénéfices n'admet comme méthodes de détermination des prix de transfert que celles fondées sur des formules mathématiques préétablies.

En réalité, les soi-disant avantages de la répartition globale des bénéfices n'ont jamais été démontrés par les défenseurs de la réforme dont les affirmations ne reposent sur aucune étude approfondie ni expérience empirique pour ce qui concerne la répartition de l'assiette internationale. C'est donc en cela que réside la principale faiblesse de la proposition des réformateurs. La plupart d'entre eux n'appuient leur point de vue que sur l'énoncé d'une opinion présentée comme une vérité évidente<sup>177</sup> et, certains autres, sur l'interprétation de données statistiques publiques concernant essentiellement les activités et les bénéfices gagnés à l'étranger par les entreprises multinationales<sup>178</sup>. Du reste, le projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) des 27 pays faisant partie de l'Union européenne renforce l'intérêt des réformateurs pour le principe de la répartition globale des bénéfices<sup>179</sup>. Il y a d'ailleurs un certain cousinage d'esprit entre les réformateurs et la Commission européenne, cette dernière présumant, dans l'exposé des motifs au soutien de la proposition d'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS), que le principe de pleine concurrence est maintenant dépassé<sup>180</sup>. Par-delà l'absence notoire

<sup>177</sup> S. CHRISTENSEN, précité, note 146, p. 1164; W. HELLERSTEIN, précité, note 152, pp. 108-109; M. MAZEROV, précité, note 146, p. 30.

<sup>178</sup> R. S. AVI-YONAH, K. A. CLAUSING et M. C. DURST, précité, note 146, pp. 501-502 et 527-533; Sullivan, précité, note 167.

<sup>179</sup> R. S. AVI-YONAH, K. A. CLAUSING et M. C. DURST, précité, note 146, p. 515. Ce projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés a été lancé en 2001 dans le but, notamment, de réduire les coûts élevés de conformité fiscale liés aux prix de transfert fondés sur le principe de pleine concurrence. Les modalités du calcul de l'assiette imposable consolidée des sociétés qui exercent des activités paneuropéennes, annoncées en 2011, incluent une formule de répartition composée de trois facteurs dont la pondération est identique : main-d'œuvre, immobilisations et chiffre d'affaires. À ce sujet, voir COMMISSION EUROPÉENNE, *Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, 2011 (en ligne : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/com\\_2011\\_121\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_fr.pdf)).

<sup>180</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, précité, note 179, p. 4 :

« Actuellement, l'un des obstacles principaux dans le marché unique est constitué par les coûts élevés engendrés par le respect des formalités liées  
(à suivre...)

d'étude comparative sur l'efficacité du système de répartition globale des bénéficiaires et celui du principe de pleine concurrence, reste à savoir si, d'un point de vue juridique, les propositions soutenues par les acteurs de la controverse peuvent se défendre.

## **4.2. LA MISE EN PERSPECTIVE JURIDIQUE : DES DIVERGENCES ET DES INCERTITUDES**

Parmi les réformateurs et les conservateurs, peu nombreux sont ceux qui abordent de front le sujet de la conformité des propositions de réforme ou de retouche, selon le cas, du régime actuel de règles sur les prix de transfert avec le droit fiscal international actuel des traités. Pourtant, ce sujet de réflexion ne consiste pas en un point de détail. Tout au contraire, la question de la légitimité juridique du concept de la répartition globale des bénéficiaires s'avère élémentaire. Le nœud du débat suscité par les acteurs de la controverse ne consiste-t-il pas à savoir si une seule norme internationale est valide, en l'occurrence le principe de pleine concurrence, pour répartir les revenus d'entreprise résultant des prix de cession interne transfrontaliers des sociétés liées membres d'un groupe d'entreprises multinationales?

### **4.2.1. La prééminence du concept de pleine concurrence comme norme de référence**

Au cours du XX<sup>e</sup> siècle, les modèles théoriques de conventions fiscales de l'OCDE et de l'ONU ont eu une influence considérable sur la politique fiscale des pays membres et non membres. Les conventions fiscales bilatérales conclues par ces derniers contiennent, en général, une disposition concernant les bénéficiaires des sociétés associées calquée sur le paragraphe 9(1) de l'un ou l'autre des modèles susmentionnés. Le terme « peuvent » (*may* suivant la version anglaise) dans le texte du paragraphe 9(1) confère

---

(...suite)

aux prix de transfert selon l'approche de pleine concurrence. De plus, la façon dont les groupes étroitement intégrés ont tendance à s'organiser indique clairement que la fixation des prix transaction par transaction sur la base du principe de pleine concurrence n'est peut-être plus la méthode la mieux appropriée en matière de répartition des bénéficiaires. »

Toutefois, la question de savoir si le principe de pleine concurrence convient toujours aux entreprises multinationales modernes n'est pas abordé dans le rapport antérieur de la Commission européenne sur l'étude analytique de la fiscalité des entreprises dans la Communauté européenne : COMMISSION EUROPÉENNE, *La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur*, 2001 (en ligne : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/company\\_tax\\_study\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_fr.pdf)).

aux pays signataires le droit de rajuster les bénéfices intersociétés en prenant comme base que les sociétés sont des entreprises indépendantes<sup>181</sup>. Il expose la norme, à savoir le principe de pleine concurrence, qui s'impose, depuis 1977, comme référence et qui « constitue l'énoncé faisant autorité » dans le domaine de la fiscalité internationale des sociétés<sup>182</sup>.

À première vue, le paragraphe 9(1) n'énonce pas en termes exprès la norme spécifique du principe de pleine concurrence ni ne précise la méthode pour appliquer cette norme. Loin d'être claire, la formulation peut susciter de la confusion et conduire à des divergences d'interprétation. Effectivement, l'expression « principe de pleine concurrence » n'apparaît pas dans le texte, les rédacteurs ayant utilisé la locution « entreprises indépendantes » pour évoquer le concept de pleine concurrence. Il n'empêche que le texte peut paraître énoncer une norme spécifique, vu que les conditions d'application et les conséquences juridiques sont décrites par comparaison avec des entreprises indépendantes<sup>183</sup>.

De même, le libellé du paragraphe 9(1) ne spécifie pas que les administrations fiscales des États contractants doivent utiliser une méthode transactionnelle de pleine concurrence pour effectuer les rajustements des bénéfices. Cependant, la signification implicite de l'expression « deux entreprises sont [...] dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées » peut soutenir l'usage des méthodes transactionnelles de pleine concurrence<sup>184</sup> et même exclure l'usage de la répartition globale des bénéfices sur une base consolidée<sup>185</sup>. Ainsi les

---

<sup>181</sup> Pour le texte complet du paragraphe 9(1), voir la section 2.1. ci-dessus. Selon le droit international public, les pays signataires doivent respecter les traités auxquels ils sont parties : *pacta sunt servanda*. Voir ORGANISATION DES NATIONS UNIES, *Convention de Vienne sur le droit des traités*, 23 mai 1969 (en ligne : [http://untreaty.un.org/ilc/texts/instruments/francais/traites/1\\_1\\_1969\\_francais.pdf](http://untreaty.un.org/ilc/texts/instruments/francais/traites/1_1_1969_francais.pdf)), art. 26. Par ailleurs, les pays signataires exercent le droit de rajuster les bénéfices des transferts frontaliers en vertu des dispositions de la législation nationale, et non pas celles des conventions fiscales. À ce sujet, consulter J. WITTENDORFF, précité, note 52, p. 110.

<sup>182</sup> Modèle feuilles mobiles mis à jour au 28 janvier 2003, précité, note 61, pp. C(9)-1 et C(9)-8. Les rédacteurs des Commentaires de l'OCDE relatifs au paragraphe 9(1) utilisaient, avant le 23 octobre 1997, l'expression « marché libre (de pleine concurrence ou en toute indépendance) ».

<sup>183</sup> J. WITTENDORFF, précité, note 52, p. 112.

<sup>184</sup> B. D. LEPARD, précité, note 52, p. 129.

<sup>185</sup> F. M. HORNER, précité, note 96, p. 579.

conditions spéciales des relations commerciales ou financières qui sont à l'origine des bénéfices inappropriés peuvent tacitement se rattacher à des transactions, opérations, ententes, accords, contrats ou arrangements conclus entre des entreprises associées. La mention du terme « bénéfices » dans le libellé peut aussi laisser entendre que les méthodes de détermination des prix de transfert autre que les méthodes transactionnelles sont autorisées.

La rédaction du paragraphe 9(1) pose le problème de savoir si l'inclusion même de ce paragraphe dans les conventions fiscales bilatérales emporte, en droit international des traités, l'obligation contraignante pour les pays signataires d'utiliser la norme spécifique du principe de pleine concurrence. Notamment, les Commentaires de l'OCDE relatifs au paragraphe 9(1) ne mentionnent pas que les pays signataires doivent adopter, dans les législations nationales, des dispositions intégrant le principe de pleine concurrence. Qui plus est, les pays membres ne s'entendent pas sur la question de savoir si le paragraphe 9(1) restreint ou non le droit des pays signataires de redresser les bénéfices résultant des transferts internationaux en vertu des dispositions de législations nationales dans des « conditions » autres que celles énoncées dans ce paragraphe<sup>186</sup>. Quoique le terme « conditions » ne soit pas défini dans les Commentaires, il peut aussi bien signifier « norme ou méthodes de détermination des prix de transfert non conformes au principe de pleine concurrence »<sup>187</sup>.

Quant aux Principes directeurs en matière de prix de transfert de l'OCDE, qui, depuis 1992, font partie intégrante des Commentaires relatifs au paragraphe 9(1), ils tiennent pour admis que le principe de pleine concurrence est la seule référence normative à l'exclusion de toute autre norme<sup>188</sup>. De plus, les Commentaires de l'OCDE font de l'utilisation d'une méthode de pleine concurrence la condition d'office pour fixer un prix de pleine concurrence<sup>189</sup>. Encore que, en droit fiscal international des traités,

<sup>186</sup> Modèle feuilles mobiles mis à jour au 28 janvier 2003, précité, note 61, pp. C(9)-2 et C(9)-3 (voir les Commentaires relatifs à l'article 9, par. 4).

<sup>187</sup> Menée au début des années 1990, l'étude sur les méthodes de substitution auprès des 39 pays de l'IFA révélait que, pour la majorité des pays, le paragraphe 9(1) ne prévalait pas sur le droit interne des prix de transfert même si la méthode utilisée par les administrations fiscales dérogeait au principe de pleine concurrence : IFA 1992, précité, note 97, pp. 123-124. J. WITTENDORFF, précité, note 52, p. 111, souligne que la lecture du contenu des rapports des pays permet plutôt de conclure que le paragraphe 9(1) a pour effet de restreindre le droit d'imposition national à l'application de méthodes respectant le principe de pleine concurrence.

<sup>188</sup> Principes directeurs de 2010, précité, note 109, par. 1.1-1.15.

<sup>189</sup> F. M. HORNER, précité, note 96, p. 579; K. SADIQ, précité, note 1, pp. 228-229.

l'autorité juridique des Commentaires soit ambiguë puisque le Conseil de l'OCDE les adopte indirectement au moyen de recommandations prises à l'égard du modèle théorique<sup>190</sup>. La plupart des experts tendent à conclure que les pays signataires d'une convention fiscale ne sont pas juridiquement tenus de suivre l'interprétation exprimée par l'OCDE dans les Commentaires<sup>191</sup>. En d'autres termes, ces recommandations de l'OCDE constituent des instruments juridiques sans aucune force contraignante à l'égard des pays membres<sup>192</sup>, mais les Commentaires de l'OCDE publiés avant la signature d'un traité font partie du contexte juridique de la convention et possèdent, à ce titre, une grande force morale<sup>193</sup>. Pour ce qui est des Principes directeurs, il s'agit de directives à caractère non contraignant (*soft law rules*) en droit fiscal international<sup>194</sup>.

<sup>190</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Recommandation du Conseil relative au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, C(97)195/FINAL, 23 octobre 1997 (en ligne : <http://webnet.oecd.org/oecdacts/>), s.-par. I(2).

<sup>191</sup> Hans PIJL, « Beyond Legal Bindingness », dans *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Conflict of Norms in International Tax Law Series, vol. 1, Amsterdam, IBFD, 2008, 95, pp. 112-113; David A. WARD, « Is There an Obligation in International Law of OECD Member Countries to Follow the Commentaries on the Model? », dans *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Conflict of Norms in International Tax Law Series, vol. 1, Amsterdam, IBFD, 2008, 73, pp. 73-75.

<sup>192</sup> Modèle de l'OCDE 2010, précité, note 49, par. 29 de l'introduction. Voir également *Convention relative à l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques*, Paris, 14 décembre 1960 (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/general/conventionrelativealorganisationdecooperationetdedevopementeconomiq.htm>), par. 5b); ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Règlement de procédure de l'Organisation*, juillet 2011 (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/juridique/41455235.pdf>), par. 18b).

<sup>193</sup> D. A. WARD, précité, note 191, p. 85. L'auteur renvoie à l'arrêt *Crown Forest Industries Ltd. c. Canada*, [1995] 2 R.C.S. 802, par. 54-55.

<sup>194</sup> Principes directeurs de 2010, précité, note 109, par. 16 de la préface :

« Les pays membres sont encouragés à suivre ces principes dans leurs pratiques internes en matière de prix de transfert, et les contribuables sont invités à les suivre dans l'évaluation de la conformité de leurs prix de transfert au principe de pleine concurrence [...] ».

J. LI, précité, note 152, p. 78, précise que « [t]he term “soft law” [...] can be used to describe a quasi-legal instrument which does not have any legally binding force, but is intended to have a direct influence on the practice of states and taxpayers » [notes omises] et que « [t]he Guidelines are clearly a type of soft law and represent, arguably, the most important source of information on transfer pricing » (italiques dans l'original). D'ailleurs, comme pour les Commentaires, l'OCDE enjoint les (à suivre...)

## 5. LE REMPLACEMENT DU CONCEPT DE PLEINE CONCURRENCE PAR LA RÉPARTITION GLOBALE DES BÉNÉFICES : UNE OPTION CONTESTÉE

Depuis le début de la controverse autour du remplacement du principe de pleine concurrence, le débat se confine dans l'examen des mérites d'une seule autre option normative, à savoir la répartition globale des bénéfices. En effet, la revue de la littérature américaine permet de constater que, hormis les options contradictoires du principe de pleine concurrence et du principe de la répartition globale des bénéfices, il n'y a pas d'autre option de répartition<sup>195</sup>. Les pays membres de l'OCDE et de l'ONU font donc toujours face aux deux mêmes choix que ceux auxquels étaient confrontés, en 1933, les pays membres de la SDN pour ce qui concerne la norme de répartition de l'assiette fiscale internationale<sup>196</sup>. Excepté que, 80 années plus tard, soit en 2013, l'option du principe de pleine concurrence est confirmée de façon récurrente, les pays membres étant appelés à prendre position sur la révision épisodique des modèles théoriques de conventions fiscales bilatérales de l'OCDE et de l'ONU ainsi que des Principes directeurs en matière de prix de transfert de l'OCDE<sup>197</sup>.

Inexistant au cours de l'ère de la SDN, un consensus autour du principe de pleine concurrence se développe, postérieurement à la Seconde Guerre mondiale, entre les pays membres de l'OCDE et de l'ONU. Aussi, sur le plan politique, la réalité de ce consensus paraît-elle constituer, par

---

(...suite)

administrations fiscales des pays membres à suivre les Principes directeurs par le truchement de recommandations prises par le Conseil de l'OCDE, l'organe décisionnel de l'organisation internationale. À ce propos, consulter ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Recommandation du Conseil sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées*, C(95)126/FINAL, 13 juillet 1995, amendée les 11 avril 1996, 24 juillet 1997, 28 octobre 1999, 16 juillet 2009 et 22 juillet 2010. Au Canada, le plus haut tribunal du pays a précisé, au paragraphe 20 de l'arrêt *Canada c. GlaxoSmithKline Inc.*, [2012] 3 R.C.S. 3, que :

« [les Principes directeurs] n'ont pas la même force contraignante qu'une loi canadienne et, en dernière analyse, le critère à appliquer à un ensemble d'opérations ou de prix doit être établi suivant le par. 69(2) [de la *Loi de l'impôt sur le revenu*] et non pas selon quelque commentaire ou méthode énoncé dans les Principes ».

<sup>195</sup> J. ROIN, précité, note 152, p. 240.

<sup>196</sup> Rapport Carroll, précité, note 18, par. 664.

<sup>197</sup> Voir les sections 2. et 3. ci-dessus.

comparaison avec les années 1930, 1940 et 1950, un obstacle de taille à l'émergence d'un nouveau consensus entre les pays de l'OCDE et de l'ONU au sujet de la répartition globale des bénéfices. D'autant plus que, malgré la transformation du contexte international, les pays de l'OCDE et de l'ONU ont montré peu ou pas d'intérêt à l'égard de l'adoption éventuelle de la répartition globale des bénéfices comme nouvelle norme de répartition en droit fiscal international public.

## **5.1. L'ÉTAT DU CONSENSUS INTERNATIONAL AUTOUR DU CONCEPT DE PLEINE CONCURRENCE : LE RALLIEMENT DE LA MAJORITÉ DES PAYS**

Construit graduellement au fil des 30 dernières années, le consensus international sur le principe de pleine concurrence et de la perspective exclusivement transactionnelle mise de l'avant par l'OCDE est désormais acquis. À compter de la fin des années 1990, la plupart des pays dans le monde, qu'ils soient membres ou non membres de l'OCDE et de l'ONU, adhèrent exclusivement au principe de pleine concurrence<sup>198</sup>. La décision des pays membres de l'OCDE et de l'ONU de reconduire le principe de pleine concurrence comme norme s'inscrit dans un contexte économique, commercial et législatif aujourd'hui bien différent de celui qui avait cours alors que la SDN réalisait, au début des années 1930, l'étude internationale sur la répartition des bénéfices<sup>199</sup>. Néanmoins, le principe de pleine concurrence demeure, en droit fiscal international public, la norme attitrée des pays membres de l'OCDE ainsi que de l'ONU et la répartition globale des bénéfices, la bête noire.

### **5.1.1. L'évolution des contextes économique, commercial et législatif**

Mises en œuvre de manière progressive après la Seconde Guerre mondiale, les politiques de libéralisation du commerce favorisent l'intégration croissante des économies nationales à l'économie mondiale<sup>200</sup>.

---

<sup>198</sup> Voir la section 3.1.2. ci-dessus.

<sup>199</sup> Voir la section 1. ci-dessus.

<sup>200</sup> En particulier, les Accords de Bretton Woods, signés aux États-Unis en 1944, sont à l'origine de la création de deux organismes internationaux : le Fond monétaire international et la Banque mondiale. À ce sujet, voir Christian DEBLOCK et Bruno HAMEL, « Bretton Woods et l'ordre économique d'après-guerre », (1994-1995), n° 26 *Interventions économiques. Pour une alternative sociale* (en ligne : [http://classiques.uqac.ca/contemporains/deblock\\_christian/bretton\\_woods\\_ordre\\_econ\\_o/Bretton\\_Woods\\_ordre\\_eco.pdf](http://classiques.uqac.ca/contemporains/deblock_christian/bretton_woods_ordre_econ_o/Bretton_Woods_ordre_eco.pdf)), p. 6, et Perrine CRÉQUY, « Les accords de Bretton Woods moteur des Trente Glorieuses », *Le Figaro*, 10 octobre 2008 (en (à suivre...))

Il en va de même pour l'accélération des échanges commerciaux<sup>201</sup> et le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication<sup>202</sup>. Les entreprises multinationales jouent un rôle de premier plan dans la mondialisation des échanges et des investissements transnationaux. Et leur nombre ne cesse de s'accroître : pas moins de 82 000 entreprises multinationales détiennent 810 000 filiales étrangères en 2009, comparativement à 24 000 entreprises multinationales en 1990 et seulement 7 000 à la fin des années 1960<sup>203</sup>. Au début du XXI<sup>e</sup> siècle, les entreprises multinationales effectuent plus de 60 % du commerce international<sup>204</sup>. Essentiellement caractérisée par les matières premières et les produits agricoles industriels dont le prix au marché est clairement établi, la nature des échanges commerciaux d'antan s'est élargie de sorte que ceux-ci comprennent à présent des produits intermédiaires, des biens incorporels uniques et des services spécialisés.

En outre, les structures organisationnelles des entreprises multinationales sont à présent plus complexes<sup>205</sup>. Dans la période de l'entre-deux-guerres, les filiales étrangères ne servent qu'à fournir aux

---

(...suite)

ligne : <http://www.lefigaro.fr/economie/2008/10/10/04001-20081010ARTFIG00284-les-accords-de-bretton-woods-moteur-des-trente-glorieuses-.php>).

<sup>201</sup> Par exemple, l'ouverture de nouveaux marchés potentiels à la suite de la chute de l'URSS, du passage des pays de l'Europe de l'Est à l'économie de marché, de la création de marchés économiques communs (l'Union européenne, l'Accord de libre-échange nord-américain, la Coopération économique pour la zone Asie-Pacifique et l'Indian Ocean Rim Association for Regional Cooperation) et de l'émergence des pays BRICS (Brésil, Russie, Inde, Chine et Afrique du Sud). À ce sujet, voir L. C. CÉLESTIN, précité, note 33, p. 77.

<sup>202</sup> Notamment, l'automatisation, l'informatisation et le commerce électronique. Voir L. C. CÉLESTIN, précité, note 33, p. 78; J. H. DUNNING et S. M. LUNDAN, précité, note 7, pp. 739 et 742-745.

<sup>203</sup> Selon les chiffres estimés pour l'année 2009 par la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED) relativement à 14 pays membres de l'OCDE : UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, *World Investment Report 2009 Transnational Corporations, Agricultural Production and Development*, New York et Genève, 2009 (en ligne : [http://unctad.org/en/docs/wir2009\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/wir2009_en.pdf)), p. xxi, et Torbjörn FREDRIKSSON, *Transnational Corporations Forty Years of UNCTAD Research on FDI*, UNCTAD/ITE/IIT/35, vol. 12, n° 3, 2003 (en ligne : [http://unctad.org/en/docs/iteiit35v12n3a1\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/iteiit35v12n3a1_en.pdf)), p. 8.

<sup>204</sup> ONU, Transfer Pricing History, précité, note 98, p. 2.

<sup>205</sup> J. H. DUNNING et S. M. LUNDAN, précité, note 7, pp. 739-740.

sociétés mères un accès aux marchés étrangers. Toutefois, la production étrangère augmente après la Seconde Guerre et les entreprises multinationales tendent alors à intégrer et à contrôler les activités commerciales internationales. Puis, alors que le nombre de refuges fiscaux explose<sup>206</sup>, elles réorganisent la production des biens et des services en procédant au remaniement et à la délocalisation des fonctions et des risques assumés par les entités liées et non liées qui sont parties prenantes de la chaîne d'approvisionnement<sup>207</sup>. Au début des années 2000, les formes d'organisations des entreprises multinationales comportent des ententes contractuelles de plus en plus variées avec des sociétés tierces.

Tandis que le principe de pleine concurrence a l'air en adéquation avec le contexte économique et commercial des années 1930, le contexte économique et commercial actuel en complique davantage l'application courante. Entre autres choses, les administrations fiscales sont aujourd'hui aux prises avec des transactions transfrontalières plus nombreuses, des types uniques de transactions conclues par des entreprises multinationales intégrées verticalement ainsi que des planifications fiscales combinant des formes organisationnelles complexes et des refuges fiscaux. Pareillement, l'évolution de la politique fiscale nationale de nombreux pays tend, d'une manière générale, à raffiner sur la mise en œuvre du principe de pleine concurrence – par exemple, la préparation obligatoire de la documentation ponctuelle par les entreprises multinationales et, accessoirement, l'élaboration implicite par ces dernières d'une stratégie de défense pour justifier, lors des vérifications fiscales, la politique interne de prix de transfert – pour les entreprises multinationales. Ainsi, quelque 50 pays, y compris le Canada<sup>208</sup>, adoptent de front des mesures législatives fiscales nationales fondées sur le principe de pleine concurrence alors qu'ils se dotent progressivement, après la Seconde Guerre mondiale, de vastes

---

<sup>206</sup> R. PALAN, précité, note 36. L'auteur situe l'âge d'or du développement des refuges fiscaux au cours de la période des années 1960 aux années 1990.

<sup>207</sup> La chaîne d'approvisionnement des entreprises multinationales modernes se caractérise plus souvent, comparativement aux années 1950, par la spécialisation des activités ou des fonctions sans dédoublement d'un pays à l'autre. Voir JOINT COMMITTEE ON TAXATION, précité, note 166, p. 12. Les réorganisations d'entreprises combinent généralement la transformation des distributeurs de plein exercice en distributeurs limités, la transformation des fabricants de plein exercice en sous-traitants ou façonniers, la rationalisation ou la spécialisation des activités et la centralisation des actifs incorporels. À ce sujet, voir Principes directeurs de 2010, précité, note 109, pp. 259-260.

<sup>208</sup> Voir *supra*, note 138.

réseaux de conventions fiscales bilatérales sur la base des modèles théoriques de convention fiscale de l'OCDE et de l'ONU<sup>209</sup>.

### 5.1.2. La persistance du rejet international de la répartition globale des bénéfices

Malgré les difficultés notoires d'application du principe de pleine concurrence aux échanges internes transfrontaliers des sociétés liées, la longue controverse américaine n'a apparemment pas fragilisé ni menacé d'éclatement le consensus partagé par les pays membres de l'OCDE et de l'ONU sur le principe de pleine concurrence. Non seulement ces derniers n'ont jamais manifesté, depuis la publication du modèle théorique de convention fiscale bilatérale de l'OCDE, l'intention d'abandonner le principe de pleine concurrence pour cause d'obsolescence, mais de plus en plus d'administrations fiscales ont eu tendance à l'intégrer dans les législations nationales<sup>210</sup>. Parallèlement, les pays de l'OCDE et de l'ONU continuent de rejeter, depuis plus de 30 ans déjà, la répartition globale des bénéfices comme solution de remplacement réaliste au principe de pleine concurrence sans même qu'une étude approfondie sur les plans théorique et pratique n'ait été menée sur les mérites de son application au niveau national<sup>211</sup>.

Dès lors, cette curieuse absence d'étude peut naturellement laisser à entendre que les organisations intergouvernementales de l'OCDE et de l'ONU ne se sont jamais pris d'intérêt pour la répartition globale des bénéfices au titre de norme internationale pour régir la répartition, entre plusieurs administrations fiscales, des bénéfices des sociétés liées<sup>212</sup>. Le

---

<sup>209</sup> Lorraine EDEN, « Transfer Price Manipulation, Tax Ethics and Developing Countries », 2009 (en ligne : <http://www.publicpolicy.umd.edu/files.php/faculty/reuter/IllicitFlows/Eden-TPM-World-Bank-090609.pdf>) (consulté en février 2011), p. 7.

<sup>210</sup> ANONYME, « OECD Reaffirms Arm's Length's Future », *TP Week*, 23 septembre 2009. Caroline Silberstein, alors chef de l'Unité des prix de transfert, déclarait que : « [u]ntil we have a better, simpler and fairer alternative, then we are going to stay with the arm's-length principle ».

<sup>211</sup> Rapport de 1979, précité, note 86, par. 14; Principes directeurs de 1995, précité, note 95, par. 3.74; Principes directeurs de 2010, précité, note 109, par. 1.32.

<sup>212</sup> M. C. DURST, précité, note 140, s'exprime comme suit, à la page 134 :

« The OECD has been especially deficient, I believe, in its lack of willingness to give serious and open-minded attention to the possibility of alternatives to comparables-based transfer pricing rules. [...] The OECD has  
(à suivre...)

point de vue s'applique aussi aux États-Unis, d'autant que le département du Trésor n'a pas donné suite à la recommandation du U.S. Government Accountability Office, en 1981, de faire une étude afin de développer une preuve empirique favorable ou non à l'adoption de la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique préétablie<sup>213</sup>. Faute d'étude sérieuse, il s'avère que personne ne sait vraiment si la mise en pratique de la répartition globale des bénéfices augmenterait ou diminuerait les recettes fiscales annuelles américaines<sup>214</sup>.

Bref, les arguments de l'OCDE pour justifier le refus de la répartition globale des bénéfices<sup>215</sup>, qui sont, en gros, similaires à ceux mentionnés dans le Rapport Carroll<sup>216</sup>, se fondent entièrement sur les commentaires des pays membres<sup>217</sup>. En particulier, il convient de souligner que l'argument principal

---

(...suite)

never, however, attempted a systematic and quantitative comparison between their approach and alternatives, such as the formulary system that has been in place among the US states for about one hundred years – a longevity that suggests such a system is at least to some extent “realistic” – or alternatives based on the OECD’s own profit split method. [...] It should be possible to compare alternative systems, by use of realistic and quantitative case studies, with respect to such criteria as avoidance of both double taxation and double under-taxation, and feasibility and cost of compliance and enforcement. I believe the world’s governments deserve – and need – a much more thorough, systematic, and open-minded comparison of possible alternatives, insulated from the participation of financially interested parties, than the OECD has offered to date. [note omise] » (Note soulignement)

<sup>213</sup> GENERAL ACCOUNTING OFFICE, précité, note 139, p. 56. Selon le U.S. Government Accountability Office, si le département du Trésor, à la suite de l'étude, avait décidé d'utiliser la répartition globale selon une formule préétablie, cette dernière, applicable seulement aux entreprises unitaires, n'aurait constitué qu'un outil additionnel pour parfaire l'approche du principe de pleine concurrence.

<sup>214</sup> S. CHRISTENSEN, précité, note 146, p. 1153. En outre, il n'est nullement certain que l'évitement fiscal qui résulte de la manipulation des règles actuelles sur les prix de transfert serait moindre si la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique préétablie devenait la nouvelle norme internationale, car il est fort probable que de nouvelles techniques seraient développées ou, encore, il est même possible que les techniques déjà existantes soient toujours efficaces. À ce propos, voir J. ROIN, précité, note 152, pp. 174-175.

<sup>215</sup> Principes directeurs de 2010, précité, note 109, par. 1.22-1.31.

<sup>216</sup> Rapport Carroll, précité, note 18, par. 669-670.

<sup>217</sup> Les commentaires des pays membres de l'OCDE publiés dans le rapport de 1979 n'étant pas fondés sur des données empiriques, le U.S. Government Accountability (à suivre...)

contre la répartition globale des bénéfiques, mis de l'avant sans ambages dans le Rapport Carroll, soit le refus des pays membres de perdre leur souveraineté fiscale, n'est pas formulé expressément dans les lignes directrices de 1979, de 1995 et de 2010<sup>218</sup>. Pour le reste, l'OCDE réitère que la mise en œuvre d'un nouveau système de règles fiscales visant à prévenir les doubles impositions économiques impliquerait une coordination et une coopération internationales sans précédent de la part des grands pays dans lesquels les entreprises multinationales exercent des activités commerciales et que l'application de la répartition globale des bénéfiques serait aussi arbitraire, sinon plus, que le principe de pleine concurrence.

Exprimé par un rejet catégorique explicite dans les Principes directeurs, le durcissement de la position de l'OCDE à l'égard de la répartition globale des bénéfiques remonte à 1995. L'intransigeance et la fermeté de l'OCDE confèrent ouvertement au principe de pleine concurrence un statut de dogme quasi planétaire irremplaçable dont la vérité est en apparence indiscutable. Pourtant, l'OCDE semblait permettre, dans le rapport de 1979, la possibilité d'utiliser les méthodes de partage de bénéfiques et, y compris vraisemblablement la répartition globale selon une formule, afin de valider les prix de pleine concurrence ou encore lorsque les méthodes traditionnelles de pleine concurrence étaient inapplicables et que les pays concernés partageaient cette même approche de répartition<sup>219</sup>.

En réalité, le consensus autour du principe de pleine concurrence paraît inébranlable. Continuant à maintenir que l'approche de pleine concurrence fondée sur le marché demeure, malgré les critiques, le meilleur principe de répartition théorique des bénéfiques, les États-Unis exercent toujours une autorité morale et politique en tant que chef de file des règles sur les prix de transfert et contribuent à renforcer l'édification du concept comme norme

---

(...suite)

Office a d'ailleurs choisi de ne pas en discuter dans son rapport concernant les bénéfiques des entreprises multinationales : GENERAL ACCOUNTING OFFICE, précité, note 139, p. 56.

<sup>218</sup> Rapport Carroll, précité, note 18, par. 669 :

« Will countries in which profits have clearly accrued agree to giving up a part or all of such profits as a result of an apportionment of the total net income or loss of the enterprise? The great majority of administrations have definitely indicated that they would not [note omise]. »

<sup>219</sup> Rapport de 1979, précité, note 86, pp. 15-16; B. D. LEPARD, précité, note 52, p. 76.

internationale de répartition<sup>220</sup>. La profession de foi de l'IRS et du département du Trésor contenue dans le Livre blanc américain de 1988 sur la fiscalité revêt encore aujourd'hui une très grande importance, du point de vue de la politique gouvernementale américaine, dans le contexte du débat sur le principe de pleine concurrence<sup>221</sup>.

En outre, les associations d'entreprises multinationales américaines sont aussi favorables au maintien du principe de pleine concurrence<sup>222</sup>. Mais encore, les fiscalistes dont le travail consiste à préparer la documentation ponctuelle et à élaborer les planifications fiscales qui permettent de déplacer les bénéfices des entreprises multinationales à l'aide des contrats intersociétés ont tout intérêt à ce que le régime actuel demeure en place<sup>223</sup>. Pourquoi les pays membres de l'OCDE et de l'ONU remplaceraient-ils le principe de pleine concurrence alors que les États-Unis, un joueur mondialement puissant, rejettent catégoriquement cette idée?

---

<sup>220</sup> Depuis le début de l'histoire des prix de transfert, les États-Unis ont joué un rôle de premier plan. Les recherches menées par les auteurs concernant les travaux de la SDN et de l'OCDE ne permettent pas d'affirmer que d'autres pays ont exercé une influence aussi marquée que celle des États-Unis en matière de prix de transfert.

<sup>221</sup> Livre blanc américain de 1988 sur la fiscalité, précité, note 91, p. 86. Plus récemment, Michael Danilack, Commissaire adjoint à l'IRS, Large Business and International Division, a réitéré, lors de la conférence annuelle de l'OCDE tenue en juin 2011 à Washington, que les États-Unis adhéraient au principe de pleine concurrence : ANONYME, « PwC Reports on OECD Tax Conference », (2011), *Worldwide Tax Daily* 118-26 (Tax Analysts). Toutefois, le refus, en 2010, du département du Trésor de révéler devant le Comité des voies et moyens, à l'occasion de la déposition orale de Stephen E. Shay, alors Secrétaire adjoint aux affaires fiscales internationales, s'il s'opposerait ou non à l'adoption éventuelle par le Congrès de la répartition globale des bénéfices selon une formule préétablie en remplacement du principe de pleine concurrence, fait ombre au tableau : U.S. HOUSE OF REPRESENTATIVES, Hearing on Transfer Pricing Issues Before the Committee on Ways and Means, 111<sup>e</sup> Congrès, Deuxième session, juillet 2010, Série 111-66 (en ligne : <http://democrats.waysandmeans.house.gov/Hearings/transcript.aspx?NewsID=11273>) (« Hearing on Transfer Pricing 2010 »), sans pagination (consulté le 22 février 2011).

<sup>222</sup> Celles ayant présenté, en juillet 2010, des commentaires écrits au Comité des voies et moyens de la Chambre des Représentants des États-Unis réclament unanimement le maintien du principe de pleine concurrence comme norme internationale.

<sup>223</sup> M. C. DURST, précité, note 140, p. 131.

## **5.2. LA CONCLUSION D'UN CONSENSUS INTERNATIONAL SUR LA RÉPARTITION GLOBALE DES BÉNÉFICES : UNE UTOPIE DANS LA CONJONCTURE ACTUELLE**

Sauf un improbable coup de théâtre, il est inconcevable de croire que, dans le cadre de la controverse autour de la norme de répartition des bénéfices des sociétés liées, les pays membres de l'OCDE et de l'ONU fassent table rase du consensus sur le principe de pleine concurrence et repartent de zéro. Forcés de choisir entre deux options contradictoires, ils s'obstinent à reconduire le choix initial et à maintenir le *statu quo* en dépit d'un contexte international différent de celui des années 1930. Pour le moment, la conclusion d'un nouveau consensus international à l'égard de la répartition globale des bénéfices est, au point de vue politique, illusoire.

Même à supposer que les pays membres de l'OCDE et de l'ONU parviennent éventuellement à dégager un consensus pour adopter la répartition globale des bénéfices, encore faudrait-il que ceux-ci viennent à bout de concevoir un système unitaire d'imposition conjugué avec une formule mathématique de répartition des bénéfices qui soient applicables à l'échelon international. Que voilà un gigantesque défi à relever pour peu que l'exemple des États fédérés américains et la tentative de l'Union européenne préfigurent les difficultés inhérentes, sur le plan mondial, à la mise en pratique de la répartition globale des bénéfices!

### **5.2.1. L'improbabilité d'un accord international sur les éléments fondamentaux d'un système unitaire d'imposition mondial**

En théorie, l'hypothétique émergence d'un consensus international relatif à l'abandon du principe de pleine concurrence devrait entraîner pour corollaire direct la substitution de ce dernier par la répartition globale des bénéfices. Le délaissement de la norme actuelle par les pays membres de l'OCDE et de l'ONU impliquerait nécessairement l'adhésion internationale à la seconde option, car l'adoption de la norme de répartition de l'assiette mondiale de revenu imposable des sociétés liées relève d'un choix binaire<sup>224</sup>. Ainsi, avec l'avènement de la réforme, les pays membres de l'OCDE et de l'ONU se verraient contraints de s'accorder à partager une conception

---

<sup>224</sup> La répartition globale des bénéfices n'est pas synonyme de système unitaire, mais l'option de remplacement proposée en conjugué l'application depuis les années 1930. Sur la question de la distinction entre les deux expressions, voir R. S. AVI-YONAH et I. BENSALOM, précité, note 152, chap. II.

commune d'un système unitaire d'imposition, y compris une ou, le cas échéant, plusieurs formules mathématiques préétablies, afin de prévenir les conséquences néfastes de la double imposition des bénéfices des entreprises multinationales.

À ce sujet, des opinions s'élèvent afin de faire valoir que des éléments fondamentaux de ce nouveau système sont susceptibles de susciter des difficultés importantes, voire des impasses politiques, au sein de la communauté internationale et dont l'ampleur pourrait même surpasser les inconvénients découlant de l'application du système actuel<sup>225</sup>.

**Premièrement, il faudrait définir, à des fins fiscales, la composition d'une entreprise unitaire.** Pour cela, les pays de l'OCDE et de l'ONU devraient établir les critères généraux – par exemple, contrôle de droit et de fait, intégration économique – permettant de distinguer, parmi les entités membres du groupe d'entreprises multinationales, celles qui feraient partie de l'entreprise unifiée et dont les bénéfices comptables seraient combinés préalablement à l'exercice de la répartition selon une formule mathématique préétablie. **Deuxièmement, les pays seraient aussi tenus de spécifier l'assiette fiscale imposable consolidée,** c'est-à-dire de préciser les revenus d'entreprise totaux faisant l'objet de la répartition entre les administrations fiscales. Ne conviendrait-il pas d'inclure, dans cette assiette, l'ensemble des revenus gagnés par l'entreprise unitaire ou seulement les revenus générés directement par les activités commerciales, à l'exclusion de certaines catégories de revenus, notamment, les revenus d'intérêts et de redevances<sup>226</sup>?

Puis, les pays de l'OCDE et de l'ONU auraient à sélectionner les facteurs de répartition des bénéfices consolidés ainsi qu'à fixer la pondération de chacun de ces facteurs dans la formule mathématique. Y aurait-il lieu, dans les circonstances, de simplement retenir les trois facteurs de l'*Uniform Division of Income for Tax Purposes Act*, soit les immobilisations corporelles, les salaires et les ventes? Sinon, comment résoudre alors l'épineuse question des actifs incorporels : doivent-ils être pris en compte ou non en tant que facteur de répartition<sup>227</sup>?

<sup>225</sup> W. HELLERSTEIN, précité, note 152, p. 110.

<sup>226</sup> S. CHRISTENSEN, précité, note 146, p. 1146.

<sup>227</sup> Les biens incorporels sont difficiles à évaluer vu leur nature unique. Outre le fait de ne pas avoir de localisation géographique concrète, ils font rarement l'objet d'un transfert à des tiers par vente, contrat de licence, ou autres, de sorte que les prix du marché comparables se révèlent introuvables. Sur ce point, voir J. LI, précité, note 92, pp. 848-849. D'autre part, certains soutiennent que le coût de production et de  
(à suivre...)

Plusieurs laissent entendre que la création d'un consensus international relativement aux éléments susmentionnés serait pour le moins ardue, du fait que les pays membres de l'OCDE et de l'ONU ne partagent pas les mêmes intérêts économiques et politiques<sup>228</sup>. En effet, les marchés financiers, les règles comptables, les monnaies nationales et les systèmes juridiques sont aujourd'hui rarement identiques d'un pays à l'autre. En de pareilles circonstances, il semble douteux de pouvoir un jour accorder toutes les divergences nationales potentielles vis-à-vis de cette réforme de façon que son implantation rallie les pays de l'OCDE et de l'ONU. L'idée même de concevoir un système unitaire d'imposition mondial et une formule mathématique uniforme de répartition constitue, au XXI<sup>e</sup> siècle, une vue de l'esprit, une utopie.

### **5.2.2. Le mirage de l'expérience infranationale américaine et du projet européen d'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés**

Depuis au moins un siècle, la répartition globale des bénéficiaires selon une formule mathématique préétablie est utilisée par les États fédérés américains qui perçoivent un impôt corporatif sur les bénéfices des entreprises exerçant des activités commerciales dans plus d'un État. C'est l'État du Wisconsin qui, au départ, l'aurait préférée à la comptabilisation distincte afin d'éviter tous les écueils relatifs à l'estimation de la portion des bénéfices totaux attribuable aux États où les entreprises se livrent à des activités commerciales<sup>229</sup>. Parmi les États qui se servent d'une telle formule pour diviser les bénéfices, seuls quelques-uns ont instauré un système d'imposition unitaire<sup>230</sup>.

---

(...suite)

conservation des biens incorporels est déjà reflété dans les trois facteurs UDITPA : S. CHRISTENSEN, précité, note 146, pp. 1150-1151.

<sup>228</sup> H. David ROSEMBLOOM, « Angels on a Pin: Arm's Length in the World », (2005), 38 *Tax Notes International* 523 (Tax Analysts), p. 524; Stanley S. SURREY, « Reflections on the Allocation of Income and Expenses Among National Tax Jurisdictions », (1978), vol. 10, n° 2 *Law & Policy International Business* 409 (HeinOnline Law Journal Library), p. 416; UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, précité, note 78, p. 12.

<sup>229</sup> Joann M. WEINER, « Using the Experience in the U.S. States to Evaluate Issues in Implementing Formula Apportionment at the International Level », OTA Paper No. 83, 1999 (en ligne : <http://ipv6.treasury.gov/resource-center/tax-policy/tax-analysis/Documents/ota83.pdf>), p. 6.

<sup>230</sup> *Id.*, p. 17.

Au terme d'une longue bataille juridique, la Cour suprême des États-Unis confirme, en 1983, la constitutionnalité de la notion d'entreprise unitaire alors appliquée par l'État de la Californie pour répartir, notamment, les revenus de source étrangère d'une entreprise multinationale américaine<sup>231</sup>. Pourtant, le gouvernement fédéral des États-Unis propose, à la suite de ce jugement, un compromis, soit la *water's edge formula*, aux États américains qui ont adopté une approche fiscale mondiale. Mise en pratique dès 1986, la proposition de l'administration Reagan conjugue, dans le but de mettre fin aux sérieuses dissensions entre les États américains et les entreprises multinationales étrangères, l'application de la répartition globale selon une formule préétablie aux revenus corporatifs de source américaine et celle de la comptabilité distincte et du principe de pleine concurrence aux revenus corporatifs de source étrangère<sup>232</sup>.

Certes, le caractère mécanique de la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique préétablie séduit, à première vue, par sa simplicité d'exécution. Mais la longue expérience des administrations fiscales infranationales américaines relativement à la répartition globale des bénéfices afin de répartir les bénéfices interétatiques des sociétés s'avère-t-elle suffisamment concluante pour constituer un incitatif sérieux à l'adoption de celle-ci au niveau national? Quoique les règles comptables et les devises soient les mêmes dans tous les États américains, il ressort assez clairement, tout d'abord, que la notion d'« entreprise unitaire » varie d'un État à l'autre selon différents critères législatifs et jurisprudentiels<sup>233</sup>. Quant aux formules mathématiques, même si les trois facteurs déterminés par l'*Uniform Division of Income for Tax Purposes Act* s'y trouvent combinés, elles ne sont pas identiques puisque, depuis les années 1980, les États américains tendent à augmenter différemment la pondération des recettes brutes<sup>234</sup>.

---

<sup>231</sup> *Container Corp. v. Franchise Tax Board*, 463 U.S. 159 (1983) (en ligne : <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/463/159/case.html>). Voir également la cause *Barclays Bank PLC v. Franchise Tax Board of California*, 114 S. Ct 2268 (1994) (en ligne : <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/512/298/>), dans laquelle la Cour suprême des États-Unis valide la constitutionnalité de la répartition globale selon une formule préétablie appliquée par l'État de la Californie à une entreprise multinationale étrangère.

<sup>232</sup> S. I. LANGBEIN, précité, note 142, p. 573; C. THOMAS, précité, note 68, pp. 105-106.

<sup>233</sup> S. CHRISTENSEN, précité, note 146, pp. 114-1145; J. M. WEINER, précité, note 229, pp. 17-18.

<sup>234</sup> J. M. WEINER, précité, note 148, p. 12.

Partant, l'expérience acquise par les États-Unis, au niveau infranational, donne à penser que le passage en droit fiscal international public du principe de pleine concurrence à la répartition globale des bénéficiaires selon une formule mathématique ne serait pas garant de la simplicité ni de la prévisibilité pour les administrations fiscales et les entreprises multinationales. Une fois transposée à l'échelon international, cette expérience américaine laisse aussi supposer des différences entre les systèmes nationaux de répartition globale. Étant donné que les pays membres de l'OCDE et de l'ONU ne partagent pas les mêmes intérêts économiques et politiques, une augmentation des risques de doubles impositions encore plus grande que dans le système actuel serait à redouter pour les entreprises multinationales. En un mot, les États fédérés américains illustrent au mieux un modèle à parfaire, au pire un repoussoir à l'option de la réforme.

En outre, l'improbabilité que les pays de l'OCDE et de l'ONU parviennent à un accord à l'échelon international est d'autant plus grande que le projet européen d'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés, démarré depuis plus de 10 ans, ne réussit toujours pas à rallier les pays de l'Union européenne sur l'idée de la mise en œuvre de la répartition globale des bénéficiaires dans un marché économique commun. Une douzaine de pays considèrent que ce projet ne respecte pas le principe de subsidiarité prévu dans le *Traité sur l'Union européenne* voulant que l'Union européenne n'agisse que lorsque les résultats attendus ne peuvent être atteints au niveau national<sup>235</sup>. Les Pays-Bas rejettent formellement le projet en raison de l'augmentation des coûts de conformité des gouvernements qui devront gérer deux systèmes fiscaux en même temps – national et européen – et de l'absence des biens incorporels et des actifs financiers dans les clés de répartition de l'assiette fiscale<sup>236</sup>. Aussi certains observateurs soutiennent-ils qu'il se peut que le projet demeure lettre morte<sup>237</sup>. Il va de soi que l'enlèvement du projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt des

---

<sup>235</sup> *Traité sur l'Union européenne*, 1<sup>er</sup> novembre 1993 (en ligne : <http://eur-lex.europa.eu/fr/treaties/new-2-48.htm>), par. 5(3). À ce sujet, voir Kristen A. PARILLO, « 9 EU Countries Express Subsidiarity Concerns Over CCCTB Proposal », (2011), *Worldwide Tax Daily* 102-1 (Tax Analysts) et du même auteur, « Irish, U.K. Parliaments Reject CCCTB Proposal », (2011), *Worldwide Tax Daily* 100-1 (Tax Analysts).

<sup>236</sup> ANONYME, « PwC Reviews Netherlands' Reaction to CCCTB », (2011), *Worldwide Tax Daily* 89-35 (Tax Analysts).

<sup>237</sup> Kristen A. PARILLO, « CCCTB Could Be Adopted by Subset of EU Countries, Austrian Academics Says », (2011), *Worldwide Tax Daily* 197-7 (Tax Analysts).

sociétés (ACCIS) fait l'effet d'une douche froide pour les partisans de la réforme. C'est le cas de l'un des plus ardents défenseurs de l'option de la répartition globale des bénéfices parmi les universitaires américains, le professeur Avi-Yonah<sup>238</sup>. Ce dernier se dit maintenant convaincu, devant les difficultés de l'Union européenne, que la mise en place d'un système unitaire international d'imposition est irréalisable<sup>239</sup>.

En fin de compte, le remplacement du système fondé sur le principe de pleine concurrence et la théorie de la comptabilité distincte prend la forme d'une proposition doublement illusoire dans le contexte international actuel. D'une part, les pays de l'OCDE et de l'ONU refusent systématiquement d'explorer la question de la supériorité de l'approche de la répartition globale des bénéfices à l'égard de l'économie mondiale moderne et d'en mesurer, par le truchement de l'observation empirique, les avantages réels sur le principe de pleine concurrence. Perpétuant la ligne de pensée suivie par la SDN, l'OCDE et l'ONU maintiennent le cap sur le principe de pleine concurrence. D'autre part, la prise en compte des embûches liées à l'expérience des États américains et au dessein européen rend quasi impossible l'idée même d'instaurer une formule mathématique et un système unitaire d'imposition universels.

Dans un monde idéal, l'instauration d'une gamme de méthodes pour déterminer les prix de transfert allant de la comparabilité pure – méthode du prix comparable sur le marché libre – à l'estimation pure – méthode de la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique prédéterminée – résoudrait la plupart des difficultés actuelles. Toutefois, l'absence d'intérêt des pays membres de l'OCDE, en ce moment, à l'égard de la répartition globale tend à confirmer le caractère illusoire d'un possible consensus sur l'ajout, dans les Principes directeurs, de la méthode de la répartition totale illimitée des bénéfices aux méthodes de pleine concurrence déjà acceptées par l'OCDE. Un tel continuum, qui impliquerait en quelque sorte la coexistence, au niveau national, de deux systèmes de règles de prix de transfert, serait susceptible d'exposer davantage les entreprises multinationales à la double imposition en raison de l'utilisation de formules mathématiques différentes d'un pays à l'autre.

---

<sup>238</sup> R. S. AVI-YONAH, K. A. CLAUSING et M. C. DURST, précité, note 146.

<sup>239</sup> R. S. AVI-YONAH et I. BENSALOM, précité, note 152, au chap. III (Myth #2). Ce changement de position semble attribuable, entre autres, aux difficultés de l'Union européenne relatives à la tentative d'adopter une assiette fiscale commune.

## 6. LA MODERNISATION DU SYSTÈME ACTUEL DE RÈGLES SUR LES PRIX DE TRANSFERT : LA NÉCESSITÉ D'AGIR DE L'OCDE ET DE L'ONU

Le refus continu de considérer la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique préétablie comme la panacée aux difficultés relatives à la répartition mondiale des bénéfices des sociétés liées contraint les pays membres de l'OCDE et de l'ONU à composer avec le principe de pleine concurrence. Il n'est pas étonnant que, à défaut d'autres options réalistes, ce dernier se voie rangé sous l'étiquette de « meilleure option pratique » dans la conjoncture actuelle<sup>240</sup>. L'état des choses pourrait même laisser croire, en admettant que le principe de pleine concurrence ait atteint, au siècle dernier, la limite de son développement et qu'il relèverait de l'anachronisme, que l'OCDE et l'ONU se sont enfermées dans un cul-de-sac dont elles ne peuvent s'extirper.

Leitmotiv des réformateurs, l'idée que le principe de pleine concurrence soit maintenant frappé d'obsolescence peut-elle résister à l'analyse? Le principe de pleine concurrence se réduit-il, en fin de compte, à une norme internationale de répartition à présent dépassée? Une chose est sûre, le contexte international du XXI<sup>e</sup> siècle n'a plus rien à voir avec celui qui a vu naître cette norme. Pour cette raison, le *statu quo* semble difficilement tenable, d'où la nécessité pour l'OCDE et l'ONU de concevoir la modernisation des modes d'application du principe de pleine concurrence en vue de l'adapter au monde économique d'aujourd'hui.

### 6.1. L'ANACHRONISME PRÉTENDU DU CONCEPT DE PLEINE CONCURRENCE : LE POINT SUR LA QUESTION

Adopté voilà 80 ans par la SDN, le principe de pleine concurrence est un concept de répartition des bénéfices aussi ancien que le principe de la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique préétablie<sup>241</sup>. Dans le contexte de la controverse autour du principe de pleine concurrence, les réformateurs ont agité les questions d'obsolescence, quelques-uns osant même qualifier ce dernier d'anachronisme<sup>242</sup>. Il est vrai que les modes d'application du principe de pleine concurrence reconnus par l'OCDE n'ont pas été réellement adaptés à l'évolution rapide du commerce

---

<sup>240</sup> Hearing on Transfer Pricing 2010, précité, note 221 (témoignage de James R. Hines Jr.); Manuel de l'ONU, précité, note 105, par. 3.2.3.; ANONYME, précité, note 210.

<sup>241</sup> Voir la section 1.1. ci-dessus.

<sup>242</sup> S. I. LANGBEIN, précité, note 1; J. M. WEINER, précité, note 1.

international amorcée après la Seconde Guerre mondiale. Devant l'émergence de certaines pratiques plus souples et comportant des éléments de formules dans certains pays non membres, la rénovation du système de règles sur les prix de transfert s'impose au XXI<sup>e</sup> siècle de façon que puisse renaître le pragmatisme existant au milieu du siècle précédent.

### 6.1.1. Les efforts pour adapter les modes d'application au contexte international

Au contraire de la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique préétablie, le principe de pleine concurrence est toujours en usage dans le monde pour attribuer, au niveau national, les bénéfices des sociétés liées. Depuis respectivement 1990 et 2006, la Suisse et l'Espagne, qui avaient adopté, dès les années 1920, la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique, s'appuient sur le principe de pleine concurrence et mettent en pratique les méthodes de prix de transfert recommandées par l'OCDE<sup>243</sup>. De plus, le nombre de pays qui appliquent le principe de pleine concurrence n'a pas cessé d'augmenter depuis les années 1970<sup>244</sup>. Par conséquent, le principe de pleine concurrence ne saurait être qualifié de concept périmé en droit fiscal international moderne, ce qui est, par contre, le cas de la répartition globale des bénéfices, une relique du siècle dernier<sup>245</sup>.

Dans son essence, le concept de pleine concurrence est demeuré exactement le même que du temps où la SDN se préoccupait du problème de la double imposition des bénéfices des sociétés liées. L'idée que les prix des transactions internes des sociétés liées devraient être similaires à ceux convenus, sur le marché libre, par des sociétés tierces à l'égard de transactions analogues a traversé la seconde partie du XX<sup>e</sup> siècle en se muant, avec le concours de l'OCDE et des États-Unis, en un dogme immuable. Diffusés initialement dans les premières lignes directrices de

---

<sup>243</sup> Il en va de même pour l'Autriche (pays fondateur de l'OCDE), la Tchécoslovaquie (membre de l'OCDE depuis 1995) et la Hongrie (membre de l'OCDE depuis 1996). Sur ce point, voir les fiches pays des pays susmentionnés en matière de prix de transfert disponibles sur le site de l'OCDE : [http://www.oecd.org/document/15/0,3746,fr\\_2649\\_33753\\_37837967\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/15/0,3746,fr_2649_33753_37837967_1_1_1_1,00.html).

<sup>244</sup> Sur ce point, voir *supra*, note 105.

<sup>245</sup> Aucun pays de l'OCDE ni de l'ONU n'utilise vraisemblablement de nos jours la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique préétablie. Voir Hearing on Transfer Pricing 2010, précité, note 221 (témoignage de James R. Hines Jr.); IFA 1992, précité, note 97, p. 113.

l'OCDE à la fin des années 1970, les modes d'application du principe de pleine concurrence ont fait l'objet de révisions majeures, mais avec une lenteur de tortue.

Souvent à la remorque des innovations de l'administration fiscale des États-Unis, l'OCDE a tenté mollement de mieux adapter la norme de pleine concurrence à la nouvelle réalité du contexte international<sup>246</sup>. Or, le contexte actuel diffère grandement du contexte des années 1930 décrit dans la première étude internationale sur les méthodes de répartition des bénéfices. Le rapport de ces différences dénote le passage à un autre monde économique et commercial, tant la métamorphose accomplie se révèle importante. Notamment, le nombre des entreprises multinationales et des échanges internationaux s'est beaucoup accru, les échanges transfrontaliers internes incluent généralement, de nos jours, des biens incorporels uniques de grande valeur ainsi que la prestation de services spécialisés. Aussi, le nombre de refuges fiscaux de même que le nombre d'administrations fiscales nationales dotées de règles fiscales fondées sur le principe de pleine concurrence ont connu une forte augmentation.

Certes, la transformation progressive, sur le plan mondial, du contexte économique et commercial, a contribué à mettre en relief les lacunes intrinsèques d'un concept qui, comme l'ont exprimé les acteurs de la controverse<sup>247</sup>, est imparfaitement adapté aux entreprises multinationales modernes. Ce n'est qu'à partir de 1995 que les modes d'application du principe de pleine concurrence connaissent, dans les Principes directeurs en matière de prix de transfert de l'OCDE, une très lente évolution modelée sur les modifications législatives américaines<sup>248</sup>. Notamment, cette évolution marque l'introduction du concept d'intervalle de prix de pleine concurrence, lequel favorise l'application de la norme de comparabilité d'une manière moins stricte. De plus, elle donne ouverture à l'utilisation des méthodes transactionnelles des bénéfices pour déterminer les prix de transfert comme solutions pratiques, dans les cas où les méthodes traditionnelles sont difficiles à appliquer, et aux arrangements préalables en matière de prix de

---

<sup>246</sup> Sur ce point, voir John NEIGHBOUR et Jeffrey OWENS, « Transfer Pricing in the New Millennium: Will the Arm's Length Principle Survive? », (2001-2002), vol. 10, n° 1 *George Mason Law Review* 951 (HeinOnline Law Journal Library).

<sup>247</sup> Voir la section 4. ci-dessus.

<sup>248</sup> Voir la section 3.1. ci-dessus.

transfert (APP) qui consistent en une nouvelle approche pour résoudre par anticipation les litiges relatifs aux prix de transfert<sup>249</sup>.

Finalement, l'abandon de la hiérarchie des méthodes pour la méthode la plus appropriée affermit, en 2010, l'utilisation accrue des méthodes transactionnelles des bénéfices dans le but avoué d'atténuer les difficultés d'application des méthodes transactionnelles traditionnelles dans le contexte international actuel. Cet abandon constitue d'ailleurs, jusqu'à maintenant, l'étape la plus significative de la démarche de l'OCDE pour actualiser les modes d'application du principe de pleine concurrence. En fait, l'approbation manifeste des méthodes transactionnelles des bénéfices par l'OCDE pourrait même paraître annonciatrice de l'orientation à privilégier pour résoudre les difficultés courantes d'application.

### **6.1.2. L'ouverture au pragmatisme d'antan comme esquisse de solution aux problèmes d'application**

L'absence d'une solution de remplacement acceptée internationalement condamne le principe de pleine concurrence à fonctionner coûte que coûte<sup>250</sup>. Il est entendu que, dans cette optique terre-à-terre, l'OCDE n'a pas d'autre choix, au bénéfice des pays membres, que de continuer de concentrer ses efforts sur la mise au point de modes d'application plus souples du principe de pleine concurrence qui s'accordent aux réalités économiques et commerciales du XXI<sup>e</sup> siècle. Toutefois, nous croyons qu'un coup de barre pourrait devoir s'imposer rapidement afin de moderniser davantage la mise en pratique du principe de pleine concurrence. Étant donné la pression implicite exercée en droit fiscal international public par les pays non membres en faveur de l'utilisation de règles simplifiées non reconnues par l'OCDE, il vaudrait probablement mieux pour cette dernière d'accélérer le rythme évolutif des modes d'application du principe de pleine concurrence.

Non seulement des pays non membres de l'OCDE à l'économie émergente parmi les plus grandes au monde, notamment le Brésil, l'Inde et la Chine, intensifient l'application de règles législatives et administratives

---

<sup>249</sup> J. NEIGHBOUR et J. OWENS, précité, note 246, pp. 956-957.

<sup>250</sup> Stig SOLLUND, « What Are the Key Transfer Pricing Concerns of Governments? », dans *The Future of the Arm's Length Principle*, International Tax Review Global Transfer Pricing Forum, Amsterdam, septembre 2010, souligne que « We've got to make the ALP [Arm's Length Principle] work, there is no realistic alternative in the global world ».

sur les prix de transfert<sup>251</sup>, mais ils tendent à adopter des mesures simplifiées basées sur des formules pour déterminer les prix de cession internes transfrontaliers des sociétés liées<sup>252</sup>. Alors qu'ils bénéficient d'un programme d'engagement renforcé auprès de l'OCDE depuis 2007, ces pays appliquent, à des fins de simplicité et de célérité, des formes de répartition fractionnée limitée des bénéfices, lesquelles admettent l'utilisation, entre autres, de la moyenne arithmétique des prix comparables et d'un taux de bénéfices réputés.

Par exemple, le système brésilien de règles sur les prix de transfert ne peut être comparé à aucun autre système dans le monde. Instauré en 1997, il combine des méthodes analogues aux méthodes transactionnelles traditionnelles de l'OCDE et des marges bénéficiaires brutes minimales et maximales prescrites. Il comprend aussi des régimes de protection affectés à la fixation des prix de pleine concurrence des transactions d'exportation<sup>253</sup>. Le Brésil n'applique pas, sur son territoire, les Principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert<sup>254</sup>, préférant, à l'instar des États-Unis, interpréter et appliquer le principe de pleine concurrence à sa manière<sup>255</sup>.

Qui plus est, le fossé déjà ouvert entre les pays membres de l'ONU et ceux de l'OCDE quant à leur situation particulière à l'égard des sérieux problèmes découlant de l'application pratique du principe de pleine concurrence « à la manière de l'OCDE » risque de se creuser davantage à l'avenir. Comme nous l'avons mentionné antérieurement, il y a que le manuel de l'ONU sur les prix de transfert, qui, une fois achevé, deviendra alors l'outil interprétatif de prédilection des pays en développement<sup>256</sup>. Quoi

<sup>251</sup> ERNST & YOUNG, précité, note 110, p. 1.

<sup>252</sup> ANONYME, « Baker & McKenzie Answers OECD's Call for Consultation on Transfer Pricing », (2011), *Worldwide Tax Daily* 133-19 (Tax Analysts), partie I.

<sup>253</sup> Luiz Felipe FERRAZ et Alexandre de S ALMEIDA, « Questions Raised Over Brazil's Transfer Pricing Rules », *TP Week*, 26 novembre 2009.

<sup>254</sup> Les Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales, OCDE, 2011 (OECDilibrary), p. 74.

<sup>255</sup> Plusieurs partenaires commerciaux des États-Unis sont d'avis, contrairement au département du Trésor américain, que la méthode empirique des bénéfices comparables (CPM) et la règle de la proportionnalité avec le revenu enfreignent le principe de pleine concurrence du fait, notamment, que l'examen comparatif se concentre sur les bénéfices de grandes catégories d'entreprises plutôt que sur les bénéfices de transactions particulières. Voir B. D. LEPARD, précité, note 52, p. 52.

<sup>256</sup> Voir la section 3.2. ci-dessus.

qu'on en dise, la recherche de règles d'application plus simples dans le but d'aplanir les difficultés majeures de mise en pratique de la norme actuelle de répartition pourrait éventuellement conduire les pays membres de l'ONU à adopter, comme certains pays émergents, des mesures législatives ou même administratives fondées sur des formules mathématiques.

C'est pourquoi il nous semble tout à fait naturel que, dans les circonstances, la modernisation du système actuel de règles sur les prix de transfert se réalise par la voie d'un certain retour au pragmatisme pratiqué par les administrations fiscales nationales du temps de la SDN<sup>257</sup>. Selon ce que nous avons dit plus haut, la plupart d'entre elles utilisaient avec satisfaction des méthodes estimatives, spécialement les méthodes de répartition fractionnée limitée, comme méthodes subsidiaires, pour répartir, jusque dans les années 1970, les bénéfices des établissements stables dans le cas où les méthodes traditionnelles étaient inapplicables<sup>258</sup>. Avant que l'OCDE ne proscrive ce type de méthodes dans les premières lignes directrices publiées en 1979, la méthode de répartition fractionnée limitée la plus utilisée à l'égard des entreprises commerciales et industrielles était la méthode du pourcentage du chiffre d'affaires, c'est-à-dire que, en règle générale, les administrations fiscales faisaient appel au pourcentage représenté par la proportion entre le bénéfice net et les recettes brutes d'entreprises similaires<sup>259</sup>.

En fait, un pragmatisme renouvelé pourrait se manifester aujourd'hui au sein de l'OCDE, notamment par une ouverture à prévoir, comme moyens utiles de se rapprocher des conditions de pleine concurrence, des exceptions dans les Principes directeurs lorsque les méthodes usuelles sont difficiles ou impossibles à appliquer<sup>260</sup>. Ce vent de pragmatisme commence peut-être déjà

---

<sup>257</sup> S. I. LANGBEIN, précité, note 1, signale avec justesse, à la page 670, que les pratiques en usage dans les années 1930, répertoriées dans le Rapport Carroll, étaient le fruit du simple bon sens.

<sup>258</sup> Voir la section 1.1. ci-dessus.

<sup>259</sup> Rapport Carroll, précité, note 18, par. 156.

<sup>260</sup> La conclusion tirée, en 1976, par les participants à une discussion entre experts sur la méthode à privilégier pour répartir les bénéfices des entités liées ne montre aucune ride et conserve encore aujourd'hui toute sa pertinence. H. Bartlett BROWN, David S. FOSTER, Robert J. PATRICK Jr., R. Alan SHORT, Dr. Jakob STROBL et David A. WARD convenaient, à la page 352, dans le cadre du « Panel Discussion Comparing the Separate and Unitary Entity Approaches to Income Allocation », dans *Third Annual (1976) Proceedings of the Fordham Corporate Law Institute, International Taxation and Transfert Pricing*, New York, Edward Yorio, 1977, 337, que : « [i]t seems that all the panelists [...] are in agreement that we have a system (à suivre...) »

à souffler sur l'OCDE, la preuve concrète en étant le projet en cours de l'OCDE sur les aspects administratifs des prix de transfert. Démarré en 2011, il concerne, entre autres, la mise à jour de la position sur les régimes de protection et s'inscrit dans un esprit de simplification de l'application du principe de pleine concurrence. Jusqu'à présent, l'OCDE n'a pas cessé de soutenir que « les régimes de protection ne sont généralement pas compatibles avec l'application de prix de transfert conformes au principe de pleine concurrence » du fait que, notamment, les prix ainsi déterminés seraient imprécis et arbitraires<sup>261</sup>. Aussi désignés sous l'expression « règles refuges », les régimes de protection, qui représentent une opportunité de simplifier les règles applicables à l'égard des transactions de peu de valeur, restent un champ inexploré par l'OCDE. Si la révision des lignes directrices énoncées dans le chapitre IV des Principes directeurs avalisait l'adoption de régimes de protection en matière de prix de transfert, ceux-ci, en fixant soit des seuils ou des intervalles de prix prédéterminés, pourraient permettre aux administrations fiscales de n'examiner que les dossiers pour lesquels l'approche au cas par cas s'avère réellement nécessaire<sup>262</sup>.

Outre les régimes de protection, les exceptions pourraient prendre la forme, entre autres, d'éléments de formules mathématiques intégrés dans les méthodes de répartition fondées sur les bénéficiaires, permettant ainsi d'assurer, sous le parapluie du principe de pleine concurrence, le rajeunissement des règles actuelles. Même s'il est impossible pour l'OCDE de retourner en arrière, cela s'entend, rien ne l'empêcherait de retrouver l'esprit et le bon sens des années 1930, 1940 et 1950, soit la période au cours de laquelle l'approche transactionnelle pure n'avait pas encore été diffusée, afin de stimuler une adaptation orientée sur la souplesse des modes d'application du

---

(...suite)

now which may not be great, but we might as well graft exceptions on the present system rather than adopt a new system and graft exceptions on it ».

<sup>261</sup> Principes directeurs de 2010, précité, note 109, par. 4.120. et 4.102-4.119. M. C. DURST, précité, note 140, explique, à la page 128, l'attitude de l'OCDE à l'égard des régimes de protection comme suit :

« Why would the OECD Guidelines take a position with respect to safe harbors that seems so divorced from reality? The reason, I believe, lies in politics. [...] the working party that wrote the Guidelines appears to have been frightened of saying anything that might challenge the fantasy that transfer pricing rules can be administered on the basis of “comparable searches.” Safe harbors expose that fantasy, and hence their specter had to be exorcised from the Guidelines. Today, the economies of many countries continue to suffer the resulting costs. »

<sup>262</sup> S. S. SURREY, précité, note 228, pp. 445-448.

principe de pleine concurrence. L'OCDE serait ainsi amenée, pour ce qui regarde l'approche transactionnelle, à jeter du lest, sans toutefois l'abandonner, du moins pour le moment, et à tirer de l'oubli le bon sens rudimentaire qui sous-tendait, à une époque antérieure à la création de l'OCDE, l'application par les administrations fiscales des méthodes secondaires<sup>263</sup>.

Sans avoir procédé à une analyse comparative formelle des méthodes de détermination des prix de transfert reconnues par l'OCDE, nous ne pouvons affirmer avec certitude que les méthodes de partage des bénéfices sont des méthodes purement transactionnelles. À l'évidence, elles concernent toutes, à des degrés différents, la répartition des bénéfices découlant de transactions en particulier. Intuitivement, nous pouvons induire que le degré d'estimation du prix de transfert obtenu varie d'une méthode à l'autre, le point de référence étant la comparaison pure en application de la méthode du prix comparable sur le marché libre. En conséquence, nous pouvons conclure que l'exactitude de la comparaison s'amenuise, d'un point de vue théorique, dès lors qu'une méthode autre que celle du prix comparable sur le marché libre est utilisée. Seules les méthodes transactionnelles traditionnelles, par opposition aux méthodes transactionnelles de bénéfices, semblent pouvoir être qualifiées de méthodes purement transactionnelles.

En d'autres termes, les méthodes de partage des bénéfices reconnues actuellement par l'OCDE seraient, pour ainsi dire, une forme de répartition fractionnée limitée<sup>264</sup>. Bien entendu, il s'agit d'une forme imparfaite, puisque la détermination des taux de rendement des fonctions et des biens incorporels ne résulte pas de la simple application d'une formule mathématique, mais requiert une analyse factuelle. De nouvelles méthodes hybrides de partage des bénéfices, c'est-à-dire celles comportant un exercice de comparabilité transactionnelle combiné à l'application d'une formule mathématique multifactorielle, pourraient donc constituer une forme de répartition fractionnée limitée convenable au même titre que les méthodes

---

<sup>263</sup> Dans S. I. LANGBEIN, précité, note 1, à la page 670, l'auteur désigne la norme internationale en application dans les années 1930 sous l'appellation « norme de la répartition fractionnée », et ce, en raison des éléments de formules prédominants et du fait que son statut de méthode secondaire ne l'empêchait pas d'être la méthode utilisée la plus fréquemment.

<sup>264</sup> R. S. AVI-YONAH et I. BENSALOM, précité, note 152, chap. III (Myth #1); W. HELLERSTEIN, précité, note 152, p. 106; M. MAZEROV, précité, note 146, p. 30.

empiriques utilisées par les administrations fiscales dans les années 1930, 1940 et 1950<sup>265</sup>.

Dans la gamme théorique des méthodes de détermination des prix de transfert, ces méthodes subsidiaires se positionneraient entre les méthodes traditionnelles de pleine concurrence et la répartition globale classique des bénéfices selon une formule. En l'absence de solutions miracles, nous croyons que la possibilité de la coexistence, comme au temps des années 1930, d'un éventail de méthodes de détermination de prix de transfert allant de la comparabilité pure à l'estimation des prix ou des bénéfices de pleine concurrence au moyen de méthodes empiriques, incluant la répartition fractionnée limitée, reste une solution intermédiaire sensée dans les circonstances. À cette fin, il serait opportun que l'OCDE effectue une étude et mène des consultations auprès des pays membres et des entreprises multinationales sur le sujet des méthodes hybrides. Du reste, cette solution intermédiaire cadre avec l'idée du continuum des méthodes dont se réclament, dans le débat sur la controverse autour du principe de pleine concurrence, les partisans de la retouche du système actuel de règles sur les prix de transfert.

## **6.2. L'ÉBAUCHE DE RÉFLEXIONS SUR LA POLITIQUE FISCALE NATIONALE DES PRIX DE TRANSFERT : LES ENJEUX FISCAUX INTERNATIONAUX CONNEXES**

Le développement cloisonné des modes d'application du principe de pleine concurrence par l'OCDE, dont l'aboutissement correspond aux lignes directrices, a eu pour effet d'éclipser des enjeux éthiques internationaux majeurs interreliés à la question problématique des prix de cession interne transfrontaliers des sociétés liées. Rarement abordés en matière de fiscalité internationale des sociétés, les enjeux éthiques contemporains mériteraient pourtant examen et réflexion de la part de l'OCDE, de l'ONU, des gouvernements nationaux et des entreprises multinationales. Il suffit de penser à l'arbitrage de l'abus, un enjeu éthique soulevé par l'optimisation fiscale des prix de transfert à laquelle se livrent les entreprises multinationales, de même qu'à l'équité de la concurrence fiscale, mis en péril en raison de l'abaissement, par certains pays, du taux effectif

---

<sup>265</sup> C'est le cas, par exemple, du régime hybride proposé par les auteurs R. S. AVI-YONAH et I. BENSALOM, précité, note 152, chap. III (Myth #2), lequel prévoit des mécanismes à base de formules applicables spécifiquement pour répartir le bénéfice résiduel lorsqu'il n'existe pas de données comparables.

d'imposition sous les taux établis par les autres pays pour favoriser les investissements sur leurs territoires.

C'est que les phénomènes mondiaux de l'évitement fiscal et de la concurrence fiscale déloyale participent à l'érosion de l'assiette fiscale des administrations fiscales nationales en contribuant au déplacement des bénéfices des entreprises multinationales. Depuis peu, l'OCDE manifeste d'ailleurs la volonté à suivre cette nouvelle voie<sup>266</sup>, sans, toutefois, aller aussi loin que d'amorcer une réflexion éthique pour guider la recherche de solutions permettant d'ajuster les politiques fiscales nationales.

### 6.2.1. Les prix de transfert et l'évitement fiscal international

Tous les témoignages et les commentaires présentés, en 2010, lors de l'audience sur les prix de transfert tenue par l'influent Comité des voies et moyens de la Chambre des Représentants du Congrès des États-Unis ont indiqué que de grandes entreprises multinationales américaines manipulent en toute légalité les règles sur les prix de transfert. Certaines associations d'entreprises multinationales américaines jugent acceptable la manipulation licite des règles sur les prix de transfert, mais condamnent la manipulation illégale<sup>267</sup>. Guidées par l'idée fixe de maximiser le rendement des actionnaires, les entreprises multinationales mettent en pratique les conseils prodigués par des professionnels de la fiscalité internationale œuvrant dans les grands cabinets comptables et juridiques. Les planifications internationales sophistiquées permettent ultimement de localiser les transactions et les bénéfices imposables y afférents dans les pays dont le taux d'imposition est peu élevé et de diminuer le fardeau fiscal global des entreprises multinationales.

Bien entendu, plusieurs facteurs internes et externes qui ne sont pas exclusivement d'ordre fiscal peuvent justifier, du point de vue des entreprises multinationales, la manipulation des prix de transfert. Il y a, notamment, l'atteinte de cibles stratégiques propres à l'entreprise – par exemple, la réalisation volontaire de pertes afin d'obtenir de l'aide financière

---

<sup>266</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Éditions OCDE, février 2013 (OECDilibrary).

<sup>267</sup> Voir, notamment, The Information Technology Industry Council before the U.S. House Committee on Ways and Means, juillet 2010 (en ligne : [http://waysandmeans.house.gov/media/pdf/111/2010july22\\_information\\_technology\\_industry\\_council\\_submission.pdf](http://waysandmeans.house.gov/media/pdf/111/2010july22_information_technology_industry_council_submission.pdf)).

gouvernementale –, l'évitement ou la diminution des tarifs douaniers et la minimisation des risques de change de devises<sup>268</sup>. La réduction du fardeau fiscal proprement dite, l'un des facteurs internes incitatifs à la manipulation les plus puissants, peut résulter soit de manipulations illicites, en particulier la surfacturation et la sous-facturation des biens et des services, soit de manipulations licites. Dans ce dernier cas, les manipulations prennent la forme d'arrangements contractuels conclus avec des filiales étrangères nouvellement créées ou des entités non liées afin de déplacer les risques les plus élevés et les fonctions les plus rentables – comme le financement, l'approvisionnement, la propriété des actifs incorporels, l'assurance, la gestion et la distribution – dans des pays étrangers dont la fiscalité est particulièrement avantageuse pour les entreprises multinationales<sup>269</sup>.

Les entreprises multinationales, qui, tout en se conformant aux lois fiscales nationales, se réorganisent en mettant en place des formes organisationnelles audacieuses et en convenant de répartitions contractuelles des risques pour mieux manipuler les prix de transfert, sont-elles à blâmer? Qu'en est-il des professionnels chevronnés qui conçoivent les planifications dans les grands cabinets comptables et juridiques d'envergure internationale? À supposer que nous adoptions le point de vue de l'éthique professionnelle – un point de vue largement partagé par les entreprises multinationales et l'OCDE<sup>270</sup> –, la réponse apportée serait négative. En effet, toute planification

---

<sup>268</sup> J. H. DUNNING et S. M. LUNDAN, précité, note 7, p. 622.

<sup>269</sup> Ce type d'arrangements contractuels correspond au modèle général organisationnel utilisé récemment par les entreprises multinationales américaines pour transférer outre-mer des actifs incorporels développés aux États-Unis. Voir JOINT COMMITTEE ON TAXATION, précité, note 166, pp. 103-104. Il ressort de l'étude des six sociétés publiques examinées par l'IRS en 2010 que des filiales étrangères ont été créées dans les pays suivants, lesquels sont, pour la plupart, des refuges fiscaux : Pays-Bas, Chine, Bermudes, Suisse, Porto Rico, îles Caïmans, Delaware, Irlande, Singapour et Hong Kong. Peu sujets à une requalification, les arrangements contractuels sont habituellement fondés sur des relations juridiques véritables. Au même effet, le reportage élaboré publié par *The Guardian* sur les stratégies fiscales de trois entreprises multinationales américaines spécialisées dans le commerce des bananes, soit Dole, Chiquita et Fresh Del Monte, lesquelles leur permettent d'établir un taux d'imposition réel moyen de 14,3 % à l'égard des années d'imposition 2002 à 2006 alors que le taux d'imposition régulier des sociétés aux États-Unis est de 35 % : Ian GRIFFITHS et Felicity LAWRENCE, « Bananas to UK Via the Channel Islands? It Pays For Tax Reasons », *The Guardian*, 6 novembre 2007 (en ligne : <http://www.guardian.co.uk/business/2007/nov/06/12/print>).

<sup>270</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 266, p. 32; voir également « Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices : questions fréquemment posées » (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/questionsfrequemmentposees.htm>), dont la réponse à la (à suivre...)

fiscale qui respecte la lettre et l'esprit des règles nationales sur les prix de transfert sera généralement jugée tout à fait convenable par les administrations fiscales<sup>271</sup>.

En revanche, si nous apprécions cette même planification du point de vue de l'éthique morale, elle peut paraître discutable, du fait que les entreprises multinationales ont l'obligation, comme les individus et les entreprises nationales, d'agir en bons citoyens et de payer un impôt juste<sup>272</sup>. Même si le concept de responsabilité sociale des sociétés s'est développé au fil du temps pour ce qui est, notamment, de l'environnement, des normes du travail et des droits de la personne, il n'est guère associé au fardeau fiscal et aux prix de transfert<sup>273</sup>. De toute évidence, l'opinion exprimée, en 1970, par l'économiste américain Milton Friedman selon laquelle les entreprises n'ont pas de responsabilité sociale continue de trouver, plus de 40 ans plus tard, un écho favorable<sup>274</sup>.

Même si la réalité de l'évitement fiscal relatif aux prix de transfert semble désormais admise, l'ampleur et l'importance de ce phénomène sont difficiles à mesurer tant dans les pays développés que dans les pays en développement. Malgré la controverse autour du principe de pleine concurrence, aucune étude n'a encore pu quantifier avec précision, faute de données statistiques fiables, le montant annuel des recettes fiscales perdues par l'administration fiscale américaine découlant de la manipulation des prix de transfert<sup>275</sup>. Aux États-Unis, l'interprétation des données statistiques

---

(...suite)

question 9 mentionne que « [I]es pouvoirs publics ne peuvent pas reprocher aux entreprises d'appliquer des règles qu'ils ont eux-mêmes mises en place. Par conséquent, il incombe aux pouvoirs publics de revoir les règles existantes ou d'en adopter de nouvelles ».

<sup>271</sup> L. EDEN, précité, note 209, p. 18. Voir aussi Don R. HANSEN, Rick L. CROSSER et Doug LAUFER, « Moral Ethics v. Tax Ethics: The Case of Transfer Pricing Among Multinational », (1992), vol. 11 *Journal of Business Ethics* 679 (SpringerLink), p. 684.

<sup>272</sup> L. EDEN, précité, note 209, pp. 18-19.

<sup>273</sup> J. H. DUNNING et S. M. LUNDAN, précité, note 7, p. 650.

<sup>274</sup> Milton FRIEDMAN, « The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits », *The New York Times Magazine*, 23 septembre 1970 (en ligne : <http://www-rohan.sdsu.edu/faculty/dunnweb/rprnts.friedman.dunn.pdf>).

<sup>275</sup> Testimony of James R. Hines Jr., Professor of University of Michigan School of Law, before the U.S. House Committee on Ways and Means, juillet 2010 (en ligne : [http://waysandmeans.house.gov/media/pdf/111/2010jul22\\_hines\\_testimony.pdf](http://waysandmeans.house.gov/media/pdf/111/2010jul22_hines_testimony.pdf))

(à suivre...)

disponibles qui sont utilisées dans les études, notamment la mesure de l'augmentation des bénéfices gagnés à l'étranger par rapport à la mesure de l'augmentation des activités à l'étranger, ne fait pas l'unanimité<sup>276</sup>.

Pourtant déjà signalé dans le Rapport Carroll, le phénomène de la manipulation des prix de transfert comme stratégie d'évitement fiscal international n'a pas retenu l'attention de l'OCDE au cours de la seconde moitié du XX<sup>e</sup> siècle. Contrairement à ce qu'elle laissait entendre, en 1998, à l'occasion des premiers travaux menés sur la concurrence des systèmes fiscaux nationaux, l'OCDE n'a jamais approfondi la question de l'application du principe de pleine concurrence aux prix de cession interne transfrontaliers impliquant des sociétés liées résidant dans des refuges fiscaux ou des régimes fiscaux préférentiels ni complété les lignes directrices sur ce point<sup>277</sup>. Certes, nous trouvons le terme « manipulations » dans les lignes directrices, l'OCDE mettant en garde les administrations fiscales de ne « [...] pas présumer systématiquement que des entreprises associées ont essayé de se livrer à des manipulations concernant leurs bénéfices »<sup>278</sup>. Quant au terme « éthique », il n'apparaît pas non plus dans les lignes directrices en matière de prix de transfert ni même dans le court chapitre traitant de la fiscalité inséré au sein du code de conduite responsable de l'OCDE destiné aux entreprises multinationales<sup>279</sup>.

---

(...suite)

(« Hines »). Se fondant sur l'analyse de la preuve directe de l'IRS (application des règles américaines sur les prix de transfert) et de la preuve indirecte empirique (données extraites des déclarations fiscales produites par les entreprises multinationales américaines), le département du Trésor des États-Unis conclut, en 2010, que des revenus importants sont vraisemblablement détournés à l'étranger pour des motifs fiscaux au moyen du mécanisme des prix de transfert entre les sociétés liées : Testimony of Stephen E. Shay, Deputy Assistant Secretary for International Tax Affairs US. Department of Treasury, before the U.S. House Committee on Ways and Means, juillet 2010 (en ligne : <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/OTPTest-2010-7-22-Shay-Testimony.pdf>).

<sup>276</sup> Hines, précité, note 275, p. 6.

<sup>277</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Rapport sur la concurrence fiscale dommageable Un problème mondial*, 1998 (OECDilibrary), par. 166-167.

<sup>278</sup> Principes de 2010, précité, note 109, par. 1.2. Pour ce qui concerne le terme « manipulation », il apparaît aux paragraphes 1.23 et 7.23, lesquels ne traitent pas des refuges fiscaux.

<sup>279</sup> Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales, OCDE, 2011 (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/daf/inv/mne/48004355.pdf>), pp. 71-74.

Voici que 15 années plus tard, en 2013, l'OCDE, mandatée par le G20, s'attaque, sur fond de crise financière internationale, au phénomène de la manipulation licite des prix de transfert. Après avoir tant tardé, l'OCDE se penche enfin sur le problème de l'érosion de l'assiette fiscale des gouvernements nationaux découlant des pratiques agressives de transferts de bénéfices auxquelles ont recours les entreprises multinationales<sup>280</sup>. Déterminée à sauvegarder l'intégrité du système fiscal international d'imposition des sociétés, l'OCDE embrasse, pour ce faire, une « approche holistique ». C'est ainsi que le plan d'action mondial, lancé en juillet 2013, aborde plusieurs aspects de ce problème et propose d'instaurer « [d]es changements fondamentaux [...] pour empêcher efficacement la double non-imposition, mais aussi les cas d'imposition faible ou nulle associés à des pratiques qui séparent artificiellement les bénéfices des activités qui les génèrent »<sup>281</sup>. Il appert que, parmi l'éventail de changements requis, certains permettront de préciser les règles sur les prix de transfert, en particulier celles relatives au transfert d'actifs incorporels et de risques ainsi qu'à l'attribution d'une fraction excessive du capital entre les membres d'un groupe multinational d'entreprises<sup>282</sup>.

---

<sup>280</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Communiqué*, « L'OCDE plaide en faveur d'une intensification de la coopération internationale concernant la fiscalité des entreprises », 12 février 2013 (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/presse/locde-plaide-en-faveur-dune-intensification-de-la-cooperation-internationale-concernant-la-fiscalite-des-entreprises.htm>).

<sup>281</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Éditions OCDE, 2013 (OECDilibrary), p. 13. Ce plan fait suite à la publication du rapport sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices : ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 266. Pour des commentaires sur le plan, voir Lee A. SHEPPARD, « OECD BEPS Action Plan: Trying to Save the System », (2013), *Tax Notes Today* 140-1 (Tax Analysts).

<sup>282</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 281, pp. 21-22. Les autres changements requis verront, entre autres, à renforcer l'efficacité des règles prévues dans les législations nationales et les conventions fiscales (par exemple, la limitation des déductions d'intérêts, les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées et la définition de l'établissement stable), à fixer des règles relatives à la déductibilité des frais financiers intragroupe, à éliminer les avantages de l'arbitrage fiscal et des montages impliquant des entités hybrides, à lutter plus activement contre les régimes fiscaux dommageables, à obliger les contribuables à déclarer les planifications fiscales agressives ainsi qu'à élaborer une convention fiscale multilatérale, laquelle permettrait la mise en œuvre de nouvelles règles sans avoir à réviser les conventions fiscales bilatérales existantes.

Sans mésestimer la valeur du projet de l'OCDE sur l'érosion de l'assiette fiscale internationale, force est de constater que l'OCDE persiste à négliger l'éthique morale des comportements des entreprises multinationales et des professionnels des grands cabinets d'experts-comptables et d'avocats qui fournissent des services-conseils de planification fiscale. Même si ce projet aura le mérite d'évaluer les pertes de recettes fiscales relativement à l'impôt sur les bénéfices des sociétés<sup>283</sup>, il ne cherche pas à introduire la notion d'éthique morale dans la fiscalité internationale des sociétés pour tenter de policer les comportements des entreprises multinationales en ce qui concerne les prix de transfert. À supposer que plusieurs des entreprises multinationales soient dépourvues d'éthique morale, elles utilisent aujourd'hui à leur avantage, pour se soustraire à l'impôt sur les bénéfices ou réduire leur fardeau fiscal, les divergences entre les règles nationales sur les prix de transfert qui, paradoxalement, ont été mises en place au fil du temps en réponse à leur demande formulée, dès 1920, auprès de la SDN pour prévenir la double imposition.

### **6.2.2. Les prix de transfert et la concurrence fiscale déloyale**

Même si, jusqu'à présent, la controverse autour du principe de pleine concurrence a fait couler beaucoup d'encre parmi les universitaires et les praticiens aux États-Unis, le débat sur la norme de la répartition internationale constitue possiblement un faux problème contemporain dans le contexte du débat sur les prix de transfert. Le véritable problème serait plutôt, à notre avis, le phénomène mondial de la concurrence fiscale déloyale. En particulier, depuis le dernier quart du XX<sup>e</sup> siècle, les politiques fiscales nationales des pays de résidence et d'accueil des investissements directs étrangers rivalisent de plus en plus d'audace pour attirer les entreprises multinationales à y exercer des activités commerciales. Favorisant des taux d'imposition des sociétés nuls ou faibles et d'autres mesures fiscales incitatives telles, entre autres, le secret bancaire et le cantonnement des avantages aux non-résidents, plusieurs pays se transforment en refuges fiscaux.

La compétition fiscale entre les États, dont résulte la création d'écarts considérables entre les taux d'imposition des sociétés, peut indiscutablement inciter les entreprises multinationales à optimiser les déplacements de leurs bénéfices, au moyen de manipulations licites ou illicites des prix de transfert,

---

<sup>283</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 280.

dans les pays ayant un taux d'imposition parmi les plus faibles<sup>284</sup>. Dans le passé, le sujet de la concurrence fiscale déloyale a été l'objet d'une étude de l'OCDE<sup>285</sup>, laquelle a conduit à la création d'un Forum sur les pratiques dommageables et des accords d'échange de renseignements en matière fiscale (AERF). Prétendant des décisions politiques prises par les gouvernements nationaux, l'OCDE refuse de s'immiscer directement dans la sphère de la souveraineté nationale et s'abstient de critiquer l'écart important entre les taux d'imposition effectifs de l'ensemble des pays dans le monde découlant de l'abaissement des taux d'imposition des sociétés ou de l'adoption de mesures fiscales avantageuses pour favoriser les investissements sur certains territoires<sup>286</sup>. Dans les circonstances actuelles, il est permis de s'interroger sur le fait que l'OCDE, à défaut de dénoncer le phénomène de la concurrence fiscale, se trouve, pour tout dire, à l'approuver tacitement.

En réalité, l'importance relative de la question des prix de transfert comme enjeu de politique fiscale n'est plus du tout la même que dans les années 1960 et 1970 étant donné la mouvance mondiale vers la réduction des taux légaux d'imposition sur les bénéficiaires des sociétés. Dans les pays de l'OCDE, les taux légaux d'imposition de l'impôt sur les bénéfices des sociétés diminuent généralement, depuis les années 1980, d'une manière constante<sup>287</sup>. Au cours du XXI<sup>e</sup> siècle, par exemple, le taux d'imposition moyen des pays de l'OCDE est passé de 34,1 %, en 2000<sup>288</sup>, à 25,2 %, en 2013<sup>289</sup>. En revanche, les taxes indirectes, notamment la taxe sur la valeur

---

<sup>284</sup> L. EDEN, précité, note 209, p. 3.

<sup>285</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 277.

<sup>286</sup> *Id.*, p. 15.

<sup>287</sup> ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, « Réformer l'impôt sur les bénéfices des sociétés : synthèses », *L'Observateur de l'OCDE*, 2008 (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/analysesdespolitiquesfiscales/41106903.pdf>) (consulté en octobre 2012), p. 3.

<sup>288</sup> *KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2007*, 2007 (en ligne : <http://www.in.kpmg.com/pdf/corptaxratesurvey2007.pdf>), p. 9.

<sup>289</sup> KPMG, Tax rates on line (en ligne : <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/tax-rates-online.aspx>).

ajoutée, tendent à augmenter en Europe, au Moyen-Orient, en Afrique et en Amérique du Nord et du Sud<sup>290</sup>.

Il paraît donc opportun de se demander jusqu'à quel point les taux d'imposition nominaux des sociétés peuvent diminuer. Cette mouvance mondiale à la réduction des taux mènera-t-elle à l'abolition pure et simple à moyen ou à long terme de l'imposition des bénéficiaires des sociétés? De plus, il y a lieu de se demander si cette abolition ne serait pas la panacée aux difficultés d'application du principe de pleine concurrence. Débordant le sujet de la présente étude, ces questions cruciales seront sans nul doute débattues à l'avenir par l'OCDE et l'ONU.

## CONCLUSION

En définitive, le principe de pleine concurrence demeure au XXI<sup>e</sup> siècle, à défaut d'une solution de rechange miraculeuse, la moins mauvaise des options pour régir la répartition, en droit fiscal international public, des bénéfices résultant des cessions internes de biens et de services entre les sociétés liées membres d'une entreprise multinationale. En ce sens, il n'est donc pas anachronique. Intégré dans les modèles théoriques de convention fiscale bilatérale de l'OCDE et de l'ONU vers la fin des années 1970, ce principe, dont l'énoncé est exprimé au paragraphe 9(1), consiste en la seule référence normative acceptée dans les pays de l'OCDE et de l'ONU et il récolte, de nos jours, l'adhésion de la majorité des pays dans le monde.

La longue controverse aux États-Unis sur les principales lacunes du principe de pleine concurrence, qui oppose partisans et adversaires du concept de la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique préétablie, n'a pas réussi à lézarder le solide consensus construit, après la Seconde Guerre mondiale, autour du principe de pleine concurrence. Quoique l'évolution des contextes économique et commercial mondiaux ait eu pour conséquence de transformer l'application du principe de pleine concurrence en véritable casse-tête pour les administrations fiscales et les entreprises multinationales, les pays membres de l'OCDE et de l'ONU persistent, depuis 1995, à rejeter expressément la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique, refusant de voir en cette dernière une norme soi-disant plus simple et plus efficace. Le consensus actuel

---

<sup>290</sup> ERNST & YOUNG, *Communiqué*, « Une pression fiscale mondiale à la hausse », 6 janvier 2012 (en ligne : <http://www.ey.com/FT/fr/Newsroom/News-releases/Communique-de-presse---Observatoire-des-Politiques-Budgetaires-et-Fiscales-2012---OPBF>).

entrave donc toute possibilité de voir émerger, à court ou à moyen terme, un nouveau consensus international en faveur de la répartition globale des bénéfices selon une formule mathématique préétablie.

Reste que la tendance des pays à l'économie émergente à utiliser des règles simplifiées basées sur des formules mathématiques appelle l'OCDE à moderniser les modes d'application du principe de pleine concurrence afin d'en améliorer l'adéquation avec les contextes économique et commercial mondiaux. Projetant l'expérience du passé sur l'avenir, l'OCDE pourrait ainsi assouplir ces modes d'application en faisant preuve du même esprit de pragmatisme que celui des administrations fiscales nationales lors de l'utilisation, dans les années d'imposition 1930, 1940 et 1950, des méthodes estimatives. Dans cette optique, il serait opportun pour l'OCDE d'explorer l'idée d'introduire de nouvelles méthodes hybrides de partage des bénéfices comportant un exercice de comparabilité transactionnelle et une répartition fractionnée limitée au moyen d'une formule mathématique.

Le récent changement d'approche de l'OCDE vis-à-vis du phénomène de l'érosion de l'assiette fiscale internationale paraît annoncer une révolution en droit fiscal international public. La nouvelle approche globaliste, qui tient compte de tous les aspects de la fiscalité internationale des sociétés, y compris les prix de transfert, pourra-t-elle réussir à mettre en avant des solutions innovatrices pour contrer efficacement l'évitement fiscal résultant de la manipulation licite, par les entreprises multinationales, des interactions entre les règles nationales sur les prix de transfert? Publié en juillet 2013, le plan d'action mondial de l'OCDE, qui sera déployé au cours des années 2014 et 2015, aura sans contredit des conséquences futures importantes sur les règles relatives à l'application du principe de pleine concurrence pour fixer les prix de transfert.



## **DANS QUELLE MESURE LES SOCIÉTÉS DÉTENUES PAR LES BANDES INDIENNES BÉNÉFICIENT-ELLES D'UNE EXEMPTION FISCALE?**



**Pierre Brosseau**  
CPA, CA, LL.M. fisc.  
Directeur – fiscalité  
Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.

### **PRÉCIS**

Les récents efforts de développement entrepris dans le Nord du Québec stimulent grandement l'économie de cette région. Des communautés autochtones occupent une partie non négligeable de ce territoire. Pour celles-ci, les occasions d'affaires avec l'extérieur sont donc de plus en plus fréquentes et l'utilisation de la société par actions comme véhicule juridique est monnaie courante. L'auteur se penche sur la possibilité que les sociétés par actions détenues par les bandes indiennes bénéficient de l'exemption fiscale prévue aux alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et aux paragraphes 985f) et 985g) de la *Loi sur les impôts* du Québec. Il tente de mettre en évidence les zones grises et les nuances que renferment ces dispositions législatives. Il le fait en analysant la jurisprudence, l'historique de ces dispositions législatives, ainsi que les diverses notions que ces mêmes dispositions renferment. Le texte aborde aussi certains éléments de planification visant à optimiser la situation fiscale des sociétés détenues par des bandes indiennes.

## ABSTRACT

The recent developmental efforts undertaken in Québec's North have greatly stimulated the economy of that region. A significant part of this territory is occupied by aboriginal communities. For them, business opportunities with the outside world have become more and more frequent, and the use of a business corporation as a legal structure is a common practice. This text focuses on the possibility for such corporations owned by Indian bands to benefit from the tax exemption under paragraphs 149(1)(d.5) and 149(1)(d.6) of the *Income Tax Act* and paragraphs 985(f) and 985(g) of the *Taxation Act* of Québec. The author attempts to identify the grey areas and the subtleties contained in these statutory provisions by analyzing the case law, the history of the provisions, and as well, the various notions found in the provisions. This text also discusses certain planning options which aim to optimize the tax situation of corporations owned by Indian bands.

**TABLE DES MATIÈRES**

<b>INTRODUCTION</b> .....	531
<b>1. CONTEXTE GÉNÉRAL</b> .....	531
1.1. AUTOCHTONES ET PERSONNES MORALES.....	531
1.2. MOTIVATIONS POUVANT MENER À LA CONSTITUTION D'UNE SOCIÉTÉ PAR ACTIONS.....	532
1.3. PRÉCISION ET DÉLIMITATION DU SUJET.....	533
<b>2. ÉVOLUTION DES DISPOSITIONS FISCALES</b> .....	534
2.1. CONTEXTE D'APPLICATION DE L'EXEMPTION DISPONIBLE AUX SOCIÉTÉS DÉTENUES PAR UNE BANDE INDIENNE.....	534
2.2. HISTORIQUE DES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES.....	534
2.2.1. Situation avant 1999.....	534
2.2.2. Divergence d'interprétation par les tribunaux.....	535
2.2.3. Modifications législatives à compter de 1999.....	538
2.3. PROBLÈME D'INTERPRÉTATION DES NOUVELLES DISPOSITIONS FISCALES.....	541
<b>3. NOTIONS FONDAMENTALES</b> .....	542
3.1. NOTION D'ORGANISME PUBLIC REMPLISSANT UNE FONCTION GOUVERNEMENTALE.....	542
3.1.1. Retour sur les affaires <i>Otineka</i> et <i>Tawich</i> .....	542
3.1.2. Positions administratives.....	544
3.1.3. Particularités relatives aux Cris du Québec.....	547
3.1.4. Conclusions sur le concept d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale.....	549
3.2. NOTION DE LIMITES GÉOGRAPHIQUES.....	550
3.2.1. Précisions apportées par le paragraphe 149(11) L.I.R.....	550
3.2.2. Questions territoriales du Nord québécois.....	551
3.2.3. Positions administratives.....	554
3.2.4. Définition de « réserve » et mise en contexte.....	555
3.2.5. Conclusions sur la notion de limites géographiques.....	560
3.3. AUTRES NOTIONS LIÉES AU TEST DE REVENU.....	561
3.3.1. Notion de revenu.....	561
3.3.2. Notion de lieu ( <i>situs</i> ).....	564
3.3.3. Notion d'activités.....	565
3.3.4. Notion de période.....	569
3.3.5. Conclusions sur les autres notions liées au test de revenu.....	571

3.4.	EXCEPTION PRÉVUE AU PARAGRAPHE 149(1.2) L.I.R. ....	572
3.4.1.	Application de l'exception et notion de convention écrite .....	573
3.4.2.	Conclusion sur le paragraphe 149(1.2) L.I.R. ....	575
4.	ÉLÉMENTS DE PLANIFICATION FISCALE .....	575
4.1.	PRÉCARITÉ DU STATUT D'ENTITÉ EXEMPTÉE .....	576
4.2.	OPTIMISATION DE LA SITUATION FISCALE EN PRÉSENCE DE SOCIÉTÉS NON EXEMPTÉES .....	577
4.3.	RÉDACTION DES CONTRATS .....	579
4.4.	CONSIDÉRATIONS VISANT LES EMPLOYÉS .....	580
	CONCLUSION .....	580
	ANNEXE .....	582

## **INTRODUCTION**

Le présent texte est un outil qui vise à éclairer les communautés des Premières Nations dans l'organisation de leurs affaires à caractère commercial. Avec les récents efforts de développement économique du Nord québécois, la participation de ces communautés à des activités commerciales a commencé à croître et ne fera que continuer de croître au cours des prochaines années. Dans cette optique, notre but est d'apporter des précisions sur l'exemption disponible aux sociétés par actions détenues par les bandes indiennes.

Cette analyse s'applique de façon générale à toutes les bandes indiennes. Toutefois, les communautés crie<sup>1</sup> du Québec sont assujetties à un régime particulier qui a pris naissance au moment de la signature de la *Convention de la Baie-James et du Nord québécois*<sup>2</sup>. C'est surtout lorsqu'interviendra la notion de limites géographiques que le régime propre aux Cris du Québec ressortira.

Dans quelle mesure une société détenue par une bande indienne peut-elle se prévaloir de l'exemption fiscale prévue aux alinéas 149(1)d.5) ou 149(1)d.6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>3</sup> et aux paragraphes 985f) et 985g) de la *Loi sur les impôts*<sup>4</sup> du Québec? Telle est la question qui orientera notre analyse.

### **1. CONTEXTE GÉNÉRAL**

#### **1.1. AUTOCHTONES ET PERSONNES MORALES**

Le terme « autochtone » englobe tous les aborigènes du Canada, c'est-à-dire les Premières Nations amérindiennes, les communautés inuites et les métis. L'expression « Premières Nations » quant à elle regroupe les nations

---

<sup>1</sup> Les particularités du régime des Cris du Québec s'appliquent également à la communauté naskapie située près de la ville de Schefferville.

<sup>2</sup> *Convention de la Baie-James et du Nord québécois*, le 11 novembre 1975 (« *Convention de la Baie-James* »).

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

<sup>4</sup> L.R.Q., c. I-3 (« L.I. »).

qui sont régies à la base par la *Loi sur les Indiens*<sup>5</sup>. Les nations huronnewendate, mohawk, naskapie et crie en sont des exemples.

Contrairement au mythe, ce ne sont pas tous les autochtones qui bénéficient d'une exemption fiscale sur leurs revenus. L'article 87 de la *Loi sur les Indiens* prévoit, malgré toutes autres lois, que les droits et biens d'un Indien ou d'une bande indienne sont exempts de taxation s'ils sont situés sur une réserve. Il y a donc deux limites à l'exemption : le contribuable doit être un Indien ou une bande indienne et le revenu doit être situé sur la réserve. Cette exemption fiscale est reconnue par l'alinéa 81(1)a) L.I.R. alors qu'au Québec, elle prend la forme d'une déduction du revenu imposable en vertu du paragraphe 725e) L.I.

Les tribunaux considèrent avec réserve qu'une société par actions puisse bénéficier du statut d'Indien ou de bande indienne à des fins fiscales<sup>6</sup>. Par le fait même, une telle société ne peut pas se soustraire à l'imposition en invoquant l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. Cet article ne sera donc pas une avenue possible pour une bande indienne qui voudrait exempter le revenu réalisé par une société dont elle est actionnaire.

Bien que le présent texte ne porte pas sur l'exemption fiscale prévue par la *Loi sur les Indiens*, il est impensable d'en faire complètement abstraction. Les diverses conclusions des tribunaux entourant son application reposent sur des réalités qui sont analogues à celles concernant les sociétés des bandes indiennes. Après tout, une bande indienne reste une bande indienne dans un contexte ou dans un autre. De surcroît, le recours aux décisions concernant l'exemption fiscale prévue par la *Loi sur les Indiens* est indispensable à l'analyse des dispositions législatives propres aux sociétés par actions détenues par les bandes indiennes. Les contribuables visés doivent jongler avec des dispositions relativement récentes, sur lesquelles les tribunaux n'ont pas encore été suffisamment appelés à se prononcer.

## **1.2. MOTIVATIONS POUVANT MENER À LA CONSTITUTION D'UNE SOCIÉTÉ PAR ACTIONS**

Puisqu'une société par actions ne peut pas bénéficier du statut d'Indien ou de bande indienne, on peut se questionner sur les motivations d'un

---

<sup>5</sup> L.R.C. 1985, ch. I-5.

<sup>6</sup> *Canadian Pacific Ltd. c. Matsqui Indian Band*, [2000] 1 C.F. 325, par. 37 et par. 175, renvoyant à la note 100 (C.A.F.); *Re Kinookimaw Beach Association and The Queen in Right of Saskatchewan*, [1979] 6 W.W.R. 84 (C.A. Sask.).

conseil de bande à constituer une entreprise en société. La raison la plus évidente de renoncer à l'exemption prévue par la *Loi sur les Indiens* pourrait être qu'un Indien ou une bande indienne n'y aurait pas droit de toute manière en raison du *situs* hors réserve du revenu généré par l'entreprise<sup>7</sup>. Ce sont surtout des considérations juridiques et commerciales qui font que les conseils de bande peuvent favoriser la constitution de sociétés par actions ou y soient contraints<sup>8</sup>. Par exemple, une bande indienne peut vouloir limiter sa responsabilité dans certains projets. On peut aussi vouloir garantir une gouvernance plus stable qui ne changera pas à chacune des élections auxquelles sont soumis les conseils de bande. De plus, certaines réglementations sectorielles obligent les entités à être constituées en sociétés. Il ne faut pas oublier aussi que pour une bande indienne, les possibilités de faire affaire avec l'extérieur sont limitées en raison du fait que les procédures de saisie peuvent être difficiles, voire impossibles pour les créanciers<sup>9</sup>.

### **1.3. PRÉCISION ET DÉLIMITATION DU SUJET**

Les alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. et les paragraphes 985f) et 985g) L.I. renferment plusieurs dimensions. La plupart de ces dimensions seront traitées dans le présent texte. Toutefois, la composition de l'actionnariat du type de sociétés étudiées ne sera pas abordée directement, étant donné que les dispositions législatives sont relativement claires à ce sujet. Ainsi, nous orienterons notre étude sur les aspects les plus nébuleux contenus dans les dispositions législatives. Il faut garder en tête que notre but est de nous concentrer sur les sociétés détenues par les bandes indiennes et non sur divers scénarios d'actionnariat possibles avec d'autres entités exonérées ou imposables. En conséquence, c'est la situation d'une société détenue en propriété exclusive par une bande indienne qui sera expressément analysée.

---

<sup>7</sup> *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, [1990] 2 R.C.S. 85, par. 5 :

« L'article 90 [concernant l'exemption de saisie] doit être interprété conjointement avec les art. 87 et 89 [de la *Loi sur les Indiens*]. Il faut éviter d'accorder une portée trop large à ces dispositions. Elles n'ont pas pour but d'accorder des privilèges aux Indiens à l'égard des biens qu'ils peuvent acquérir et posséder, peu importe l'endroit où ils sont situés. Leur but est plutôt de protéger des ingérences et des entraves de la société en général les droits de propriété des Indiens sur leurs terres réservées pour veiller à ce que ceux-ci ne soient pas dépouillés de leurs droits. »

<sup>8</sup> Voir notamment Kimberley THOMAS et Merle ALEXANDER, *The Taxation and Financing of Aboriginal Businesses in Canada*, feuilles mobiles, Scarborough, Ont., Carswell, 1998, à la page 5-53.

<sup>9</sup> Art. 89 de la *Loi sur les Indiens*.

## 2. ÉVOLUTION DES DISPOSITIONS FISCALES

### 2.1. CONTEXTE D'APPLICATION DE L'EXEMPTION DISPONIBLE AUX SOCIÉTÉS DÉTENUES PAR UNE BANDE INDIENNE

Tel qu'indiqué précédemment, les sociétés par actions ne peuvent en aucun cas bénéficier du statut d'Indien ou de bande indienne. Elles ne peuvent donc pas espérer se soustraire à l'imposition en recourant à la *Loi sur les Indiens*. Y a-t-il une porte de sortie?

On s'est interrogé sur les parallèles qui existent entre une bande indienne et une municipalité. Au même titre qu'une ville, une bande indienne est dirigée par un conseil élu et assume plusieurs responsabilités vis-à-vis de la population. Les fonctions d'un conseil de bande peuvent même aller au-delà de celles des villes du Québec, car le conseil de bande participe souvent au développement économique de sa communauté. Cette réalité a laissé croire à certains conseils de bande qu'ils pouvaient bénéficier des mêmes avantages fiscaux que les municipalités canadiennes.

### 2.2. HISTORIQUE DES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES

#### 2.2.1. Situation avant 1999

En 1972<sup>10</sup>, les passages de l'article 149 L.I.R. pertinents à l'analyse se lisaient comme suit<sup>11</sup> :

« 149. (1) Aucun impôt n'est payable en vertu de la présente Partie, sur le revenu imposable d'une personne, pour la période où cette personne était

[...]

c) une municipalité au Canada ou un organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada;

d) une corporation, commission ou association dont au moins 90 % des actions ou du capital appartenaient à Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province, ou à une municipalité canadienne ou une corporation filiale possédée en

<sup>10</sup> *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.C. 1970-71-72, ch. 63.

<sup>11</sup> De façon générale, les dispositions de la *Loi sur les impôts* du Québec qui s'harmonisent avec les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne seront pas traitées en détail. À l'occasion, il y sera toutefois fait brièvement référence, par souci de commodité.

propriété exclusive par une semblable corporation, commission ou association, mais le présent alinéa ne s'applique pas

(i) à une telle corporation, commission ou association si une personne autre que Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province, ou une municipalité canadienne avait, durant cette période, un droit contractuel, immédiat ou futur, sur les actions ou le capital de cette corporation, commission ou association, ou un droit d'acquérir ces actions ou ce capital, et

(ii) à une telle corporation filiale, si une personne autre que Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province, ou une municipalité canadienne avait, durant cette période, un droit contractuel, immédiat ou futur, sur les actions ou le capital de cette filiale, ou de la corporation, commission ou association dont elle est une filiale possédée en propriété exclusive, ou un droit d'acquérir ces actions ou ce capital. » (Notre soulignement)

Il est intéressant de noter que cette version du paragraphe 149(1) L.I.R. datant de 1972 reconnaissait, à l'alinéa c), le concept d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale et prévoyait qu'un tel organisme était exempté d'impôt. Toutefois, l'exemption ne s'étendait pas aux sociétés dont les actions étaient la propriété d'un tel organisme. Certains conseils de bande ont tout de même tenu pour acquis que les sociétés dont ils étaient actionnaires pouvaient bénéficier de l'exemption de la même façon que les sociétés dont les municipalités sont actionnaires en bénéficient.

### **2.2.2. Divergence d'interprétation par les tribunaux**

Au début des années 1990, la position voulant qu'une société détenue par une bande indienne soit considérée comme une entité exemptée d'impôt fut soumise pour la première fois aux tribunaux. Dans l'affaire *Otineka Development Corporation Limited c. La Reine*<sup>12</sup>, les sociétés appelantes soutenaient que la bande d'Opaskwayak (communauté crie du Manitoba) devait être considérée comme une municipalité. Le terme « municipalité » n'étant pas défini dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le juge Bowman de la Cour canadienne de l'impôt a dû recourir aux règles d'interprétation. Il opta pour une approche téléologique pour interpréter l'ancien alinéa 149(1)d) L.I.R. Selon lui, puisque la bande remplissait effectivement les fonctions d'une municipalité canadienne, il n'y avait aucune raison de refuser l'exemption à ses sociétés. Lorsque la décision fut rendue le 28 janvier 1994,

---

<sup>12</sup> 94 D.T.C. 1234 (C.C.I.) (« *Otineka* »).

l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») accepta cette interprétation et l'intégra dans sa politique administrative<sup>13</sup>.

Quelques années plus tard, soit le 8 mai 2000, l'arrêt de la Cour d'appel du Québec *Corporation de Développement Tawich c. SMRQ*<sup>14</sup> a brouillé les cartes. L'affaire *Tawich* concernait la bande crie de Wemindji située au Québec. La société dont la bande était l'unique actionnaire considérait qu'elle devait bénéficier d'une exemption fiscale au même titre que les sociétés en cause dans l'affaire *Otineka*.

Dans leur interprétation, le juge de la Cour du Québec et les juges de la Cour d'appel du Québec ont opté pour une analyse logique basée sur la globalité du système juridique canadien. La Cour du Québec a fermement rejeté l'interprétation littérale retenue par la Cour canadienne de l'impôt qui s'était, entre autres, référée à des dictionnaires pour circonscrire le sens courant du terme « municipalité ». Le raisonnement de la Cour du Québec, qui a été confirmé par la Cour d'appel du Québec, était que ce terme avait un sens juridique et que seul l'acte constitutif d'une municipalité pouvait lui conférer son statut. Puisque la question autochtone relève du gouvernement fédéral alors que les municipalités sont de compétence exclusivement provinciale<sup>15</sup>, on ne pouvait être en présence d'une municipalité. Pour les tribunaux du Québec, il était hors de question de faire abstraction des règles d'interprétation visant la cohérence des lois entre elles. La Corporation de Développement Tawich a interjeté appel de l'arrêt de la Cour d'appel du Québec devant le plus haut tribunal du pays. Bien que la demande de pourvoi ait été acceptée<sup>16</sup>, la Cour suprême du Canada n'a pas eu à se prononcer sur la question puisque l'*Entente concernant une nouvelle relation entre le gouvernement du Québec et les Cris du Québec*<sup>17</sup> signée en 2002 exigeait un désistement de plusieurs procédures, dont celles de la Corporation de Développement Tawich.

---

<sup>13</sup> *Tax Window Files*, dans *Tax Works* (CD-ROM), Don Mills, Ont., CCH Canadian, interprétations techniques 9420917, « Tax-Exempt Indian Corporations », 15 novembre 1994; 9502805, « Indiens – Municipal Corporation », 27 juin 1995 et 9917773, « Bande indienne – Municipalité », 5 janvier 2000.

<sup>14</sup> [2000] R.D.F.Q. 21 (C.A.), confirmant [1997] R.J.Q. 211 (C.Q.) (« *Tawich* »).

<sup>15</sup> *Loi constitutionnelle de 1867*, (R.-U.) 30 & 31 Vict., ch. 3; reproduite dans L.R.C. 1985, app. II, n° 5, par. 92(8).

<sup>16</sup> Dossier 28033, demande d'autorisation d'appel accordée le 19 avril 2001.

<sup>17</sup> *Entente concernant une nouvelle relation entre le gouvernement du Québec et les Cris du Québec* (surnommée « *Paix des Braves* »), le 7 février 2002, art. 9.26.

Malgré l'arrêt *Tawich* de la Cour d'appel du Québec, l'ARC a continué d'appliquer les principes de la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Otineka*<sup>18</sup>. La position officielle était que tant qu'une cour fédérale de plus haute instance n'infirmerait pas la décision rendue par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Otineka*, l'ARC allait s'en tenir à cette interprétation<sup>19</sup>. Cette situation contraignit les contribuables québécois visés à jongler avec deux statuts fiscaux différents : ils étaient exemptés au fédéral et imposables au provincial. La position de Revenu Québec était sans équivoque : « seule une entité élevée, au plan juridique, au rang de municipalité, peut être reconnue comme telle en regard de la loi »<sup>20</sup>. Une société résidente du Québec qui est détenue par une bande indienne ne pouvait donc pas être exemptée d'impôt, alors que si elle était résidente d'une autre province elle avait ce privilège<sup>21</sup>. Ceux qui, au sein de la communauté fiscale, étaient au courant de cette situation voyaient là un grave problème d'équité.

Même si la Cour canadienne de l'impôt et les tribunaux du Québec ont eu des interprétations divergentes du terme « municipalité », les administrations fiscales s'entendaient tout de même pour dire qu'une bande indienne pouvait être considérée comme un organisme public remplissant une fonction gouvernementale<sup>22</sup>. Étant donné le cadre législatif de l'époque, cela signifiait qu'une bande indienne pouvait se prévaloir de l'exemption en vertu de l'alinéa 149(1)c) L.I.R. mais que les sociétés dont la bande était actionnaire n'y avaient pas droit, puisque le concept d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale n'était pas prévu à l'alinéa 149(1)d) L.I.R.

---

<sup>18</sup> *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 1999-0013323, « Indian Band – Municipality », 20 décembre 2000.

<sup>19</sup> *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétations techniques 2000-0M20360, « Presentation on Indian Taxation », 2 mars 2000 et 2001-0114767, « Indian Bands As Mun. Authorities », 8 janvier 2002.

<sup>20</sup> REVENU QUÉBEC, lettre d'interprétation 99-011245, « Exonération des corps publics – Statut des bandes indiennes et des conseils de bande », 23 novembre 1999.

<sup>21</sup> *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 2000-0020555, « Munic. Corp. – Indian Bands », 11 mai 2000.

<sup>22</sup> REVENU QUÉBEC, précité, note 20 et *Tax Window Files*, précité, note 21.

### 2.2.3. Modifications législatives à compter de 1999

Devant ce problème d'équité, les législateurs n'avaient d'autre choix que de réagir. Les dispositions tant fédérales que provinciales ont été remodelées pour les années d'imposition commençant après 1998<sup>23</sup>. L'ancien alinéa 149(1)d L.I.R. a été divisé en plusieurs alinéas, à savoir les alinéas 149(1)d) et 149(1)d.1) à 149(1)d.6) L.I.R., pour traiter séparément les sociétés d'État des sociétés municipales et leurs filiales. Ces modifications ont aussi eu pour effet de limiter, par un test de revenu, l'exemption fiscale disponible aux sociétés municipales. Elles ne venaient toutefois pas régler l'iniquité exposée précédemment.

Au début de l'année 2004, le gouvernement fédéral annonça d'autres modifications : il proposa d'introduire le concept d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale aux alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R.<sup>24</sup> Ces modifications corrigeraient le problème d'iniquité dans la mesure où le gouvernement du Québec s'y arrimerait. Bien que ces propositions législatives aient fait l'objet de deux projets de loi qui sont morts au feuilleton<sup>25</sup>, le gouvernement fédéral a confirmé régulièrement son intention d'aller de l'avant avec les modifications proposées; ce n'est toutefois qu'en juin 2013 qu'elles ont été adoptées<sup>26</sup>.

Du côté québécois, la proposition législative est arrivée plus tardivement, soit en 2006, car on voulait attendre la sanction de la loi

---

<sup>23</sup> *Loi de 1997 modifiant l'impôt sur le revenu*, L.C. 1998, ch. 19, par. 178(1); *Loi modifiant la Loi sur les impôts et d'autres dispositions législatives*, L.Q. 2000, c. 5, art. 229 et 230, modifiant l'article 985 L.I. et édictant les articles 985.0.1 et 985.0.2 L.I.; L.Q. 2004, c. 8, art. 173, modifiant l'article 985 L.I.

<sup>24</sup> CANADA, ministère des Finances, *Propositions législatives et avant-projets de règlement concernant l'impôt sur le revenu (révisées)*, 27 février 2004, art. 87.

<sup>25</sup> Projet de loi C-10 (29/10/2007) mort au feuilleton le 7 septembre 2008 par la dissolution du Parlement; reprenant le projet de loi C-33 (29/11/2006) mort au feuilleton le 14 septembre 2007 avec la prorogation du Parlement.

<sup>26</sup> CANADA, ministère des Finances, *Propositions législatives – Modifications techniques et bijuridisme*, 16 juillet 2010, art. 108; Budget du 6 juin 2011, Annexe 3, *Mesures fiscales : Renseignements supplémentaires*, confirmant les mesures annoncées précédemment; Budget du 29 mars 2012, Annexe 4, *Mesures fiscales : Renseignements supplémentaires*, confirmant les mesures annoncées précédemment; Projet de loi C-48 déposé en première lecture à la Chambre des communes le 21 novembre 2012 et sanctionné par le Parlement du Canada le 26 juin 2013 : *Loi de 2012 apportant des modifications techniques concernant l'impôt et les taxes*, L.C. 2013, ch. 34, art. 307.

fédérale au cas où s'y ajouteraient des modifications techniques<sup>27</sup>. Mais devant la lenteur du Parlement du Canada à adopter la loi, l'Assemblée nationale du Québec s'est résolue à modifier en 2009 les paragraphes 985f) et 985g) L.I.<sup>28</sup>

Tant le gouvernement fédéral que le gouvernement du Québec ont affirmé que, d'un point de vue de politique fiscale, il était souhaitable que les sociétés détenues par les bandes indiennes puissent bénéficier d'une exemption d'imposition au même titre que les municipalités<sup>29</sup>. L'application de ces nouvelles dispositions est rétroactive aux années d'imposition qui commencent après le 8 mai 2000 tant dans le cas de la *Loi sur les impôts* du Québec que dans le cas de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le 8 mai 2000 est la date à laquelle la Cour d'appel du Québec a rendu sa décision dans l'affaire *Tawich*. Voici donc les dispositions fédérales et les dispositions québécoises qui permettent l'harmonisation des deux régimes fiscaux :

*Loi de l'impôt sur le revenu :*

« 149. (1) Aucun impôt n'est payable en vertu de la présente partie, sur le revenu imposable d'une personne, pour la période où cette personne était :

[...]

d.5) sous réserve des paragraphes (1.2) et (1.3), une société, commission ou association dont au moins 90 % du capital appartenait à une ou plusieurs entités dont chacune est une municipalité du Canada ou un organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada, pourvu que le revenu de la société, commission ou association pour la période provenant d'activités exercées en dehors des limites géographiques des entités ne dépasse pas 10 % de son revenu pour la période;

d.6) sous réserve des paragraphes (1.2) et (1.3), une société donnée dont les actions (sauf les actions conférant l'admissibilité à des postes d'administrateurs)

---

<sup>27</sup> QUÉBEC, ministère des Finances, *Budget 2006-2007, Renseignements additionnels sur les mesures du budget*, 23 mars 2006, section 4.9.2.

<sup>28</sup> P.L. 2, *Loi donnant suite au discours sur le budget du 24 mai 2007, à la déclaration ministérielle du 1<sup>er</sup> juin 2007 concernant la politique budgétaire 2007-2008 du gouvernement et à certains autres énoncés budgétaires*, 1<sup>re</sup> sess., 39<sup>e</sup> lég., Québec, 2007, art. 398 et suiv. (sanctionné le 15 mai 2009), L.Q. 2009, c. 5.

<sup>29</sup> CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives concernant la Loi de l'impôt sur le revenu, la Loi sur la taxe d'accise et des textes connexes*, octobre 2012, art. 307; QUÉBEC, ministère du Revenu, *Notes explicatives du Projet de loi n° 2*, art. 398 et suiv.

ou le capital appartenait à une société, commission ou association à laquelle l'alinéa *d.5*) ou le présent alinéa s'applique pour la période, ou à plusieurs de ces personnes, si le revenu de la société donnée pour la période provenant des activités suivantes ne dépasse pas 10 % de son revenu pour la période :

(i) si l'alinéa *d.5*) s'applique à l'autre société, commission ou association, les activités exercées en dehors des limites géographiques des entités visées à cet alinéa quant à son application à cette autre société, commission ou association,

(ii) si le présent alinéa s'applique à l'autre société, commission ou association, les activités exercées en dehors des limites géographiques des entités visées au sous-alinéa (i) quant à son application à cette autre société, commission ou association. »

*Loi sur les impôts :*

« **985.** Une personne est exonérée d'impôt pour une période où elle est :

[...]

*f)* sous réserve des articles 985.0.1 et 985.0.2, une société, une commission ou une association dont au moins 90 % du capital appartient à une ou plusieurs entités dont chacune est une municipalité canadienne ou un organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada et dont au plus 10 % du revenu provient, pour la période, d'activités exercées en dehors des limites géographiques du territoire de ces entités;

*g)* sous réserve des articles 985.0.1 et 985.0.2, une société dont la totalité du capital, des biens ou des actions, autres que les actions de qualification, appartient à une ou plusieurs personnes dont chacune est une autre société, une commission ou une association à laquelle le présent paragraphe ou le paragraphe *f* s'applique pour la période et dont au plus 10 % du revenu provient, pour la période :

i. dans le cas où le paragraphe *f* s'applique à l'autre société, à la commission ou à l'association, d'activités exercées en dehors des limites géographiques du territoire des entités visées à ce paragraphe *f* lorsqu'il s'applique à cette autre société, à cette commission ou à cette association, selon le cas;

ii. dans le cas où le présent paragraphe s'applique à l'autre société, d'activités exercées en dehors des limites géographiques du territoire des entités visées au présent paragraphe lorsqu'il s'applique à cette autre société. »

### **2.3. PROBLÈME D'INTERPRÉTATION DES NOUVELLES DISPOSITIONS FISCALES**

Bien que ces dispositions aient été modifiées précisément pour permettre l'exemption fiscale aux sociétés par actions détenues par des bandes indiennes, leur application n'est pas très bien encadrée. En effet, lorsque vient le temps de se demander si une société peut bénéficier de l'exemption, on est confronté à plusieurs zones grises.

En bref, on constate que ces dispositions législatives permettent l'exemption à une société qui est détenue à 90 % ou plus par un organisme public remplissant une fonction gouvernementale (ou une combinaison d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale et de municipalité) et dont le revenu relatif à ses activités exercées en dehors de ses limites géographiques (ou en dehors de celles des entités combinées, le cas échéant) ne dépasse pas 10 % de ses revenus totaux<sup>30</sup>. Une filiale en propriété exclusive d'une telle société ou d'une société pareillement exemptée peut aussi bénéficier de l'exemption pourvu que le revenu relatif à ses activités exercées en dehors des limites géographiques de l'entité ultimement actionnaire ne dépasse pas 10 % de ses revenus totaux<sup>31</sup>.

Avant de considérer une société par actions comme étant exemptée, on doit donc s'interroger sur le concept d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale, sur la notion de limites géographiques et sur le sens des termes « revenu », « lieu », « activités » et « période » puisque ce sont tous ces éléments qui permettront de déterminer si la société est admissible à l'exemption.

Il ne faut pas oublier non plus que les alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. s'appliquent sous réserve des paragraphes 149(1.2) et 149(1.3) L.I.R. Nous ne traiterons pas du paragraphe 149(1.3) L.I.R.<sup>32</sup> en détail, car il ne pose pas de problème d'interprétation particulier. Il sert seulement à préciser que pour posséder au moins 90 % des actions de la société aux fins de l'alinéa 149(1)d.5) L.I.R., l'organisme public remplissant une fonction gouvernementale doit aussi avoir 90 % des voix. On a ainsi vraisemblablement voulu éviter qu'une société puisse être exemptée lorsque des personnes non visées par l'exemption possèdent des actions à votes

---

<sup>30</sup> Al. 149(1)d.5) L.I.R. et par. 985f) L.I.

<sup>31</sup> Al. 149(1)d.6) L.I.R. et par. 985g) L.I.

<sup>32</sup> L'équivalent québécois du paragraphe 149(1.3) L.I.R. est l'article 985.0.2 L.I.

multiples. Ainsi, les actionnaires non visés par l'exemption ne doivent pas avoir une influence importante sur une société exemptée d'impôt. Dans le présent texte, nous nous attarderons surtout à la situation d'une société qui serait détenue en propriété exclusive par une bande indienne.

### 3. NOTIONS FONDAMENTALES

#### 3.1. NOTION D'ORGANISME PUBLIC REMPLISSANT UNE FONCTION GOUVERNEMENTALE

Ni l'alinéa 149(1)d.5) L.I.R. ni le paragraphe 985f) L.I. ne définissent ce qu'est un organisme public remplissant une fonction gouvernementale. Tel qu'il a été mentionné précédemment, les tribunaux du Québec ont catégoriquement refusé de considérer une bande indienne comme une municipalité. Dans ces circonstances, le seul moyen restant pour qu'une société puisse bénéficier de l'exemption est que son actionnaire soit considéré comme un organisme public remplissant une fonction gouvernementale. Si on décompose cette expression, on a le terme « organisme », le volet public et la notion de gouvernance. Rappelons ici que le concept d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale a été ajouté à la loi dans le but précis de permettre aux sociétés détenues par des bandes indiennes de bénéficier de l'exemption fiscale disponible aux entités municipales<sup>33</sup>. Malgré cette claire intention, on se retrouve tout de même avec des dispositions larges renfermant plusieurs zones grises. Les critères utilisés pour considérer la bande d'Opaskwayak comme une municipalité dans l'affaire *Otineka* sont un bon point de départ pour avoir une idée de ce qu'il faut entendre par ce concept.

##### 3.1.1. Retour sur les affaires *Otineka* et *Tawich*

Dans la décision *Otineka*, le juge Bowman qualifia la bande indienne de *self-governing entity*<sup>34</sup> en raison du fait que le conseil de bande avait adopté plusieurs règlements administratifs par les pouvoirs que lui conféraient les articles 81 et 85.1 de la *Loi sur les Indiens*. Toutes les bandes régies par la *Loi sur les Indiens* possèdent ces pouvoirs, mais le facteur déterminant est le fait qu'une bande ait usé de ce pouvoir. Le juge nota aussi que la bande avait atteint un stade de développement avancé puisqu'elle avait aussi eu recours aux pouvoirs que lui conférait l'article 83 de la *Loi sur les Indiens* en

---

<sup>33</sup> CANADA, ministère des Finances, précité, note 29.

<sup>34</sup> Précité, note 12, par. 4.

adoptant des mesures de taxation; ces mesures ne furent toutefois jamais implantées<sup>35</sup>. Le juge mit aussi l'accent sur le fait que la bande avait une structure de gouvernance sophistiquée qui sous-entendait des élections démocratiques, des assemblées fréquentes et divers comités (travaux publics, services communautaires, éducation, développement économique, etc.)<sup>36</sup>. Étant donné que la structure gouvernementale de la bande ressemblait suffisamment à celle d'une municipalité et qu'elle fournissait essentiellement les mêmes services que n'importe quelle ville d'une taille comparable, le juge Bowman considéra qu'il n'avait nul besoin de s'étendre davantage sur le sujet pour accorder à une bande indienne le statut fiscal de municipalité<sup>37</sup>.

Malheureusement, les tribunaux du Québec n'ont pas pris clairement position sur la notion d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale dans l'affaire *Tawich*. Le juge Vermette de la Cour du Québec a toutefois passé la remarque suivante :

« Le Tribunal n'a pas à déterminer si la bande *Old Factory*, l'ancêtre de la bande Wemindji, et la bande depuis la *Loi sur les Cris* peuvent être considérées un "organisme public canadien exerçant des fonctions gouvernementales" au sens de l'article 984 de la *Loi sur les impôts*, quoiqu'il trouve qu'elles pourraient se qualifier à ce titre. Le Tribunal n'a pas à le faire vu que la corporation possédée par un tel organisme ne bénéficie pas de l'exemption de l'article 985<sup>38</sup>. » (Notre soulignement)

À ce stade, rien de ce qui précède ne permet d'affirmer avec certitude qu'une bande indienne est un organisme public remplissant une fonction gouvernementale. Il s'agit donc de décomposer ce concept multidimensionnel et de s'en remettre à d'autres décisions rendues par les tribunaux.

En ce qui concerne la notion d'organisme, les doutes se sont dissipés quand la Cour suprême du Canada a considéré en 1982 qu'une bande indienne était bel et bien un organisme<sup>39</sup>. Pour ce qui est des volets public et gouvernemental, la Cour du Québec a eu à se prononcer en 2010 sur la question dans l'affaire *Centre de développement de Québec c. SMRQ*<sup>40</sup>. Dans

---

<sup>35</sup> *Id.*, par. 5.

<sup>36</sup> *Id.*, par. 7.

<sup>37</sup> *Id.*, par. 8.

<sup>38</sup> *Tawich* (C.Q.), précité, note 14, par. 19.

<sup>39</sup> *Alliance de la Fonction publique du Canada c. Francis*, [1982] 2 R.C.S. 72.

<sup>40</sup> 2010 QCCQ 2124 (« *Centre de développement de Québec* »).

cette affaire, on cherchait à déterminer si le Centre de développement de Québec était un organisme public canadien exerçant des fonctions gouvernementales au sens de l'article 984 L.I. (équivalent de l'alinéa 149(1)c) L.I.R.). Le juge Godbout précisa, notamment, que puisque le qualificatif « public » n'est pas défini dans la loi, la Cour devait opter pour une analyse basée sur le sens ordinaire des mots<sup>41</sup>. Ce terme est défini dans le dictionnaire *Le Petit Robert* comme suit : « Qui concerne le peuple pris dans son ensemble, qui appartient à la collectivité sociale, politique et en émane; qui appartient à l'État ou à une personne administrative<sup>42</sup>. » Il appert assez clairement de cette définition qu'une bande indienne peut être considérée comme un organisme public en raison du fait qu'elle existe dans l'intérêt de sa collectivité. Quant à l'aspect gouvernemental, le juge Godbout précise qu'il ne faut pas automatiquement considérer qu'un organisme public remplit toujours des fonctions gouvernementales<sup>43</sup>. Il s'appuie ici sur l'existence d'un mandat, provenant d'un ministère ou d'organismes du gouvernement, qui dans le cas du Centre de développement de Québec est inhérent à sa loi constitutive<sup>44</sup>. Dans le cas des bandes indiennes, un tel engagement existe vis-à-vis du ministère des Affaires indiennes et du Nord canadien (désigné par le gouvernement du Canada depuis 2011 sous le nom *Affaires autochtones et Développement du Nord Canada*) de qui relève la question autochtone au Canada<sup>45</sup>.

### 3.1.2. Positions administratives

S'il n'est pas si facile d'établir directement le lien entre une bande indienne et un organisme public remplissant une fonction gouvernementale dans la jurisprudence, il en est autrement dans la politique des administrations fiscales. Comme il a été mentionné précédemment, bien que les alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. et les paragraphes 985f) et 985g) L.I. soient relativement récents, le concept d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale les a toutefois précédés<sup>46</sup>. Dans une décision anticipée de 2009 où l'on refusait de considérer une société comme étant un organisme public remplissant une fonction gouvernementale, l'ARC a

---

<sup>41</sup> *Id.*, par. 27.

<sup>42</sup> *Id.*; par. 27; citant *Le Petit Robert*, 2002, « public, ique ».

<sup>43</sup> *Id.*, par. 34.

<sup>44</sup> *Id.*, par. 36.

<sup>45</sup> Art. 3 de la *Loi sur les Indiens*.

<sup>46</sup> Al. 149(1)c) L.I.R.

dévoilé le fond de sa pensée sur ce concept<sup>47</sup>. La logique qui ressortait de la décision *Centre de développement de Québec*<sup>48</sup> semble être respectée par l'ARC qui est aussi d'avis que l'on doit donner à cette expression son sens ordinaire. Elle décompose la notion d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale en deux termes, soit la notion d'organisme public et celle de fonction gouvernementale. Pour ce qui est de la notion d'organisme public, l'ARC met l'emphase sur la fourniture de services aux individus pour lesquels l'organisme public est créé ainsi que sur l'imputabilité qui doit exister envers un gouvernement ou directement envers les individus qu'il représente. Pour ce qui est de la notion de fonction gouvernementale, l'ARC revient sur la fourniture de services publics et amène aussi une nouvelle dimension, à savoir la nécessité d'avoir le pouvoir de gouverner.

L'ARC a aussi été appelée à se prononcer directement sur le cas des bandes indiennes. En mars 2000, à la demande du Comité de l'avancement de l'emploi des autochtones des *Affaires autochtones et Développement du Nord Canada*, l'ARC a donné son avis sur plusieurs questions reliées à la fiscalité des autochtones. Dans une interprétation technique<sup>49</sup>, l'ARC précise tout d'abord que la désignation d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale est une question de fait. Selon elle, une bande indienne serait un tel organisme si elle prenait des règlements administratifs en vertu à la fois de l'article 81 et de l'article 83 de la *Loi sur les Indiens*. L'ARC indique aussi que si une bande indienne a atteint un haut niveau d'avancement, elle sera considérée comme remplissant des fonctions gouvernementales. De plus, l'ARC ajoute s'être toujours montrée favorable au cas des nations ayant participé à des négociations territoriales. Il est intéressant de constater ici que les critères utilisés par l'ARC ressemblent étrangement à ceux utilisés par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Otineka* pour considérer qu'une bande indienne s'apparente à une municipalité.

Dans une autre interprétation technique publiée environ deux mois plus tard<sup>50</sup>, l'ARC répondait à une demande sur les faits à prendre en

<sup>47</sup> *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 2009-030628117, « Application of Paragraph 149(1)(c) », 12 mai 2009.

<sup>48</sup> Précité, note 40.

<sup>49</sup> *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 2000-0M20360, « Presentation on Indian Taxation », 2 mars 2000.

<sup>50</sup> *Id.*, interprétation technique 2000-0025807, « Indian Bands As Public Bodies », 20 mai 2000.

considération pour qu'une bande indienne puisse être considérée comme un organisme public remplissant une fonction gouvernementale aux fins de l'alinéa 149(1)c) L.I.R. L'ARC précisa qu'anciennement, elle accordait ce statut à une bande indienne uniquement lorsque celle-ci avait adopté des règlements en vertu de chacun des articles 81 et 83 de la *Loi sur les Indiens*, ou lorsqu'elle avait atteint un niveau avancé de développement, tel que requis par l'article 83 de la *Loi sur les Indiens*. L'ARC explique ensuite qu'une bande qui ne respecterait aucun de ces critères pourrait quand même être considérée comme un organisme public remplissant une fonction gouvernementale. Elle considérera qu'une bande exerce des fonctions gouvernementales si :

- elle prend part à des ententes de transfert avec le gouvernement fédéral visant les services de santé;
- elle fournit des services d'éducation primaire et secondaire par l'intermédiaire des écoles qu'elle exploite;
- elle a pris part à des négociations territoriales avec le gouvernement fédéral et continue d'y prendre part dans leur administration et leur implantation;
- et, enfin, elle a pris des arrangements avec le gouvernement fédéral pour devenir responsable de la gestion du territoire, des programmes sociaux, de développement économique et d'infrastructures.

À la fin de 2003, l'ARC se fit poser exactement la même question dans une nouvelle demande d'interprétation<sup>51</sup>. La réponse fut identique à la précédente à la seule différence que l'on y intégra la fourniture et l'administration des travaux publics, des services sociaux et des programmes d'infrastructures pour les membres. L'ARC ajouta que la mesure dans laquelle la bande pouvait démontrer son engagement dans les éléments en question serait considérée dans la décision de lui attribuer le statut d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale.

Au cours des quinze dernières années, l'ARC a répondu à environ une cinquantaine de demandes d'interprétation sur la question de l'admissibilité d'une bande indienne au statut d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale. Dans la presque totalité des cas, la réponse de l'ARC a été

---

<sup>51</sup> *Id.*, interprétation technique 2003-0039437, « Public Body Performing Function Govt », 30 octobre 2003.

favorable aux bandes indiennes. Malheureusement, l'ARC n'a pas toujours indiqué dans ses décisions les éléments qui l'ont fait pencher vers le statut d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale. En revanche, on peut répertorier une trentaine de décisions favorables (voir annexe 1) qui ont été justifiées par l'ARC essentiellement pour les raisons suivantes : l'adoption de règlements, les services aux membres, l'aspect démocratique, la nature des fonctions et la négociation d'ententes. On peut remarquer que les éléments qui ressortent le plus souvent de l'analyse sont l'adoption de règlements, le fait de fournir des services aux membres de la communauté et le fait d'avoir négocié des ententes avec les gouvernements.

Du côté de Revenu Québec, le seul document rendu public est une lettre d'interprétation<sup>52</sup> de 1999 affirmant notamment que lorsque la bande use des pouvoirs que lui confère l'article 81 de la *Loi sur les Indiens*, elle pourrait être considérée comme un organisme public remplissant une fonction gouvernementale.

### **3.1.3. Particularités relatives aux Cris du Québec**

Pour décider si une bande indienne est ou non un organisme public remplissant une fonction gouvernementale, il faut procéder à une analyse cas par cas en utilisant les critères décrits précédemment. On ne peut fournir une réponse générale à cette question, puisque les bandes indiennes n'ont pas toutes atteint le même stade de développement, tel que le précise le site Internet des *Affaires autochtones et Développement du Nord Canada*<sup>53</sup>.

Comme nous l'avons précisé dans l'introduction, les neuf communautés crie présentes dans la Jamésie ont un régime bien particulier qui les distingue des autres bandes indiennes. Les événements historico-politiques qui ont conduit à cette situation seront abordés à la sous-section 3.2.2. Pour l'instant ce qui importe de savoir est que les bandes crie du Québec sont régies par la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec*<sup>54</sup> et non par la *Loi sur les Indiens*. Bien que la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec* constitue un régime distinct, elle fait occasionnellement référence à la *Loi sur les Indiens* et on y trouve des dispositions équivalentes. Par exemple,

---

<sup>52</sup> REVENU QUÉBEC, précité, note 20.

<sup>53</sup> CANADA, Affaires autochtones et Développement du Nord Canada, *Gouvernance*, 15 septembre 2010, par. 3 (en ligne : <http://www.aadnc-aandc.gc.ca/fra/1100100013803/1100100013807>).

<sup>54</sup> S.C. 1984, ch. 18.

l'exemption fiscale de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* et les pouvoirs des bandes prévus aux articles 81 et 83 de cette même loi y sont repris presque mot pour mot. À la différence de la *Loi sur les Indiens*, la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec* limite les activités commerciales qui peuvent être exercées par une bande indienne. Le paragraphe 22(3) de cette loi prévoit toutefois une dérogation à cette restriction lorsque la bande est l'actionnaire d'une personne morale. Voilà donc une autre raison pouvant inciter une bande crie à constituer une entreprise en société par actions.

La *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec* a été adoptée par le Parlement du Canada afin de mettre en application la *Convention de la Baie-James*<sup>55</sup>, qui fut signée en 1975. L'article 21 de cette loi se lit comme suit :

« 21. La bande a pour mission :

- a) d'exercer les pouvoirs d'une administration locale sur les terres de catégorie IA ou IA-N qui lui sont attribuées;
- b) d'assurer l'usage, la gestion, l'administration et la réglementation relatives à ses terres ainsi qu'aux ressources naturelles qui s'y trouvent;
- c) de régir les octrois de droits et d'intérêts sur ces terres et sur leurs ressources naturelles, y compris les ressources de leur sous-sol;
- d) de réglementer l'usage des bâtiments qui se trouvent sur ces terres;
- e) d'utiliser, de gérer et d'administrer ses deniers et autres éléments d'actif;
- f) de promouvoir le bien-être général de ses membres;
- g) de promouvoir et assurer le développement communautaire et les œuvres de bienfaisance au sein de la communauté;
- h) d'assurer les services, programmes et projets voulus pour ses membres, pour les autres personnes résidant sur les terres des catégories IA et IA-N ainsi que pour les personnes résidant sur les terres de catégorie III qui sont visées à l'alinéa 6b);
- i) de préserver et promouvoir la culture, les valeurs et les traditions crie ou naskapies, selon le cas;

---

<sup>55</sup> Précité, note 2.

- j) d'exercer les pouvoirs et fonctions que les lois fédérales ou leurs règlements ainsi que les Conventions lui confèrent ou conféraient à la bande antérieure. »

De par l'acte qui a créé les bandes crie du Québec, il serait bien difficile de prétendre qu'elles n'ont pas un caractère public et qu'elles n'exercent pas une fonction gouvernementale. En effet, cette disposition prévoit, notamment, l'exercice d'un pouvoir reconnu sur un territoire et la responsabilité du bien-être, du développement communautaire et de la fourniture de services pour ses membres. Un autre élément non négligeable est le fait que les Crie du Québec ont participé à des négociations territoriales menant à la Convention de la Baie-James, à ses modifications et à la *Paix des Braves*. Il est aussi intéressant de rappeler la remarque du juge Vermette de la Cour du Québec dans l'affaire *Tawich* qui laissait entendre que la bande crie de Wemindji au Québec aurait probablement pu être considérée comme un organisme public remplissant une fonction gouvernementale. Compte tenu de tous ces éléments, les administrations fiscales seraient mal venues de prétendre que les bandes crie du Québec ne constitueraient pas des organismes publics remplissant une fonction gouvernementale aux fins de l'article 149 L.I.R.

### **3.1.4. Conclusions sur le concept d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale**

Il a été reconnu qu'une bande indienne est un organisme. Il ressort de la jurisprudence que pour répondre au concept d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale, l'organisme doit être imputable envers la collectivité et être mandaté par un gouvernement. L'ARC semble se rattacher à plusieurs éléments concrets provenant de la décision *Otinaka* de la Cour canadienne de l'impôt pour considérer qu'une bande est un organisme public remplissant une fonction gouvernementale. On cherche essentiellement à savoir si elle a adopté des règlements en vertu des pouvoirs qui lui sont conférés, si elle offre des services publics et si elle a participé à des négociations et revendications.

Le fait que les diverses communautés crie du Québec respectent ces exigences et qu'elles aient atteint un stade avancé de développement permet de les considérer comme des organismes publics remplissant une fonction gouvernementale. Pour ce qui est des autres communautés, une analyse cas par cas basée sur les critères identifiés doit être effectuée.

### 3.2. NOTION DE LIMITES GÉOGRAPHIQUES

Il est important d'établir clairement les limites géographiques des organismes publics remplissant une fonction gouvernementale. En effet, ces limites sont essentielles à la réalisation du test basé sur les revenus. Afin d'être admissible à l'exemption, la société doit être en mesure de déterminer si ses activités sont à l'intérieur ou à l'extérieur de ces limites. Elle pourra ensuite établir si le revenu attribuable aux activités externes dépasse ou non le seuil toléré de 10 % du revenu total. Il est relativement facile d'établir les limites géographiques d'une ville dans les grands centres lorsque celles-ci sont partagées avec les villes voisines et que l'on se trouve dans un contexte urbain. Il en est tout autrement lorsque l'objet de la délimitation est situé en pleine forêt à des kilomètres de toute zone habitée.

Il faut aussi ajouter les particularités de la question territoriale des Cris du Québec. Si l'analyse de la section précédente a permis de circonscrire relativement bien le concept d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale, le travail est bien plus ardu avec la notion de limites géographiques. Une des difficultés intrinsèques à l'analyse de cet élément est liée au fait que la législation fiscale renvoie à plusieurs autres lois relativement méconnues, comme nous allons le voir.

#### 3.2.1. Précisions apportées par le paragraphe 149(11) L.I.R.

Avec l'ajout des organismes publics remplissant une fonction gouvernementale dans les entités visées à l'alinéa 149(1)d.5) L.I.R., on a tenté de fournir certaines précisions quant aux limites géographiques de ces organismes. Ces précisions se trouvent au paragraphe 149(11) L.I.R.<sup>56</sup> qui se lit comme suit :

« 149. (11) Pour l'application du présent article, les limites géographiques d'un organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale sont les suivantes:

- a) celles du territoire à l'égard duquel le pouvoir de percevoir des impôts ou taxes est reconnu ou conféré à l'organisme par une loi fédérale ou par un accord mis en vigueur par une telle loi;
- b) en cas d'inapplication de l'alinéa a), celles à l'intérieur desquelles l'organisme est autorisé par les lois fédérales ou provinciales à exercer cette fonction. »

---

<sup>56</sup> L'équivalent québécois du paragraphe 149(11) L.I.R. est l'article 985.0.3 L.I.

Cette disposition ne donne pas de directives claires sur la façon de délimiter le territoire d'un organisme public remplissant une fonction gouvernementale; elle renvoie plutôt aux lois fédérales ou provinciales qui confèrent à l'organisme ses pouvoirs gouvernementaux.

Les tribunaux n'ont pas encore eu à se prononcer directement sur un cas de délimitation territoriale de bande indienne ou même d'un organisme public remplissant une fonction gouvernementale. Toutefois, les notes explicatives du ministère des Finances qui ont trait au paragraphe 149(11) L.I.R. apportent un peu plus de lumière sur l'intention du législateur<sup>57</sup>. On y utilise l'exemple d'une bande indienne qui constituerait un organisme public remplissant une fonction gouvernementale et on affirme que, dans ce cas, les limites géographiques seraient celles du territoire à l'égard duquel la bande indienne a le pouvoir d'imposer des taxes directes selon « un accord d'autonomie gouvernementale ou de la loi qui lui confère son autonomie gouvernementale »<sup>58</sup>. On ajoute que, plus précisément, ses limites géographiques seraient celles de ses réserves. La politique de l'ARC va aussi en ce sens lorsque l'organisme public remplissant une fonction gouvernementale en question est une bande indienne<sup>59</sup>.

Dans le cas des bandes indiennes régies par la *Loi sur les Indiens*, tout cela est assez facile à mettre en perspective puisque la notion de réserve y est bien définie<sup>60</sup>. Les principales difficultés dans l'établissement des limites géographiques d'une réserve sont davantage de nature technique que légale. Cependant, comme il a été mentionné, les communautés crie du Québec ne sont pas régies par la *Loi sur les Indiens*<sup>61</sup>. Pour cette raison, les principaux éléments relevant de l'administration et de la question territoriale crie doivent être abordés.

### **3.2.2. Questions territoriales du Nord québécois**

Les questions territoriales autochtones sont très complexes de façon générale et celles des communautés crie n'échappent pas à cette règle. Nous

---

<sup>57</sup> CANADA, ministère des Finances, précité, note 29.

<sup>58</sup> *Id.*

<sup>59</sup> Voir notamment *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 2009-031085117, « Business Income Earned by First Nation », 15 septembre 2009.

<sup>60</sup> Par. 2(1) de la *Loi sur les Indiens*.

<sup>61</sup> Art. 5 de la *Loi sur les Crie et le Naskapis du Québec*.

n'avons pas l'intention de décrire en détail toute la question territoriale des Cris du Québec, mais il est nécessaire d'en dresser les grandes lignes puisqu'elle est essentielle à l'étude des dispositions fiscales en cause.

La géographie du Nord québécois, telle qu'on la connaît aujourd'hui, date essentiellement du 1<sup>er</sup> avril 1912. Cette date correspond à la sanction royale de la *Loi de l'extension des frontières de Québec, 1912*<sup>62</sup>. La superficie de la province avait alors plus que doublé par l'ajout du territoire actuellement situé au nord du 52<sup>e</sup> parallèle. Cette loi prévoyait notamment que le gouvernement du Québec devait reconnaître sur le territoire cédé les droits des autochtones, en obtenir la remise et en payer les frais<sup>63</sup>. À la suite de l'annexion de ce vaste territoire, le gouvernement avait toujours laissé flotter la question territoriale du Nord québécois.

L'annonce du projet de la Baie-James par l'ancien premier ministre Robert Bourassa en 1971 a mis cette question à l'avant-scène. N'ayant pas été consultés et étant donné tous les effets environnementaux d'un tel projet sur les terres traditionnelles des peuples cris et inuits, ces derniers s'opposèrent farouchement au projet. Ils eurent gain de cause le 15 novembre 1973 lorsque la Cour supérieure du Québec se montra favorable à leur demande d'injonction. Étant donné que les projets de développement hydro-électrique de la Baie-James se trouvèrent paralysés, le gouvernement du Québec n'eut d'autre choix que d'inviter les autochtones visés à la table de négociations.

Ces événements qui ont marqué l'histoire du Québec ont donné naissance à la *Convention de la Baie-James*<sup>64</sup>, qui fut signée le 11 novembre 1975 par le gouvernement fédéral et le gouvernement du Québec, par les autochtones et par les sociétés de développement engagées dans le projet de la Baie-James. L'entente renferme plusieurs dispositions qui rendent les communautés cries distinctives tant sur le plan de leur administration que sur celui de leurs territoires. Sur le plan territorial, la notion de réserve est proscrite. M. John Ciaccia, alors représentant spécial du premier ministre, s'exprima ainsi sur la question :

« Je crois sincèrement que la façon traditionnelle d'aborder les questions indiennes dans ce pays n'est plus réellement valable ni même acceptable et qu'elle aurait certainement été tout à fait inefficace dans la situation à laquelle

---

<sup>62</sup> (R.-U.), 2 Geo. V, c. 45.

<sup>63</sup> *Id.*, al. 2a).

<sup>64</sup> Précité, note 2.

nous avons eu à faire face dans le Nord québécois et que nous avons tenté de résoudre par des négociations qui ont été à la fois patientes, longues et extrêmement complexes.

Nous n'avons pas voulu créer de "réserves" au sens conventionnel du mot et, effectivement, nous n'en créons pas<sup>65</sup>. »

Dans cet esprit, le régime des terres de cette vaste étendue se décompose en trois catégories : les terres de catégorie I (environ 14 000 km<sup>2</sup> dont 5 500 km<sup>2</sup> pour les Cris), qui sont à l'usage exclusif des communautés autochtones<sup>66</sup>; les terres de catégorie II (environ 150 000 km<sup>2</sup>), qui sont des terres publiques sur lesquelles les autochtones ont des droits exclusifs pour leurs activités traditionnelles comme la chasse, la pêche et le trappage<sup>67</sup>; et les terres de catégorie III (environ 1 000 000 km<sup>2</sup>), qui sont des terres publiques<sup>68</sup>.

On comprend donc que le territoire administré par une communauté autochtone du Nord québécois est l'ensemble des terres de catégorie I qui lui ont été octroyées. Dans le cas des Cris, la *Convention de la Baie-James* sépare aussi les terres de catégorie I en deux autres catégories : soit essentiellement les terres de catégorie IA (environ 3 300 km<sup>2</sup>), qui sont de juridiction fédérale<sup>69</sup>, et les terres de catégorie IB (environ 2 200 km<sup>2</sup>), qui sont de juridiction provinciale<sup>70</sup>. À titre d'exemple, la superficie des terres de catégorie I pour la bande de Wemindji, qui était à l'origine de l'affaire *Tawich*, est d'un peu plus de 500 kilomètres carrés dont environ 60 % sont constitués de terres de catégorie IA. Cette séparation additionnelle des terres de catégorie I est nécessaire, car seul le Parlement du Canada a le pouvoir constitutionnel de légiférer de manière directe sur le mode de vie des Indiens<sup>71</sup>.

---

<sup>65</sup> QUÉBEC, Assemblée nationale, Commission parlementaire sur les richesses naturelles et les terres et forêts, « Philosophie de la Convention » dans *Convention de la Baie-James et du Nord québécois*, Québec, Éditeur officiel du Québec, 5 novembre 1975, aux pages XVIII-XIX.

<sup>66</sup> Al. 5.1.1 de la *Convention de la Baie-James*.

<sup>67</sup> Al. 5.2.1 de la *Convention de la Baie-James*.

<sup>68</sup> Al. 5.3.1 de la *Convention de la Baie-James*.

<sup>69</sup> Al. 5.1.2 de la *Convention de la Baie-James*.

<sup>70</sup> Al. 5.1.3 de la *Convention de la Baie-James*.

<sup>71</sup> Par. 91(24) de la *Loi constitutionnelle de 1867*.

Les dispositions de la *Convention de la Baie-James* relatives à l'administration des terres fédérales ont été officialisées dans la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec* alors que celles relatives aux terres de juridiction provinciale l'ont été par l'adoption de la *Loi sur le régime des terres dans les territoires de la Baie-James et du Nouveau-Québec*<sup>72</sup> et de la *Loi sur les villages cris et le village naskapi*<sup>73</sup>. Sur les terres de catégorie IB, le régime provincial constitue des municipalités<sup>74</sup> assujetties aux lois municipales, dont la *Loi sur les cités et villes*<sup>75</sup>.

Mais quelle est la position des administrations fiscales quant à la notion de limites géographiques que le paragraphe 149(11) L.I.R. et l'article 985.0.3 L.I. tentent de préciser?

### 3.2.3. Positions administratives

De façon générale, l'interprétation de l'ARC semble aller dans le même sens que ce qui ressort des notes explicatives<sup>76</sup> accompagnant le paragraphe 149(11) L.I.R. Tel qu'il est indiqué dans ces notes, dans le cas d'une bande indienne qui est un organisme public remplissant une fonction gouvernementale, les limites géographiques à considérer seraient celles de ses réserves.

La nécessité de situer géographiquement les activités dans le cadre de l'exemption étudiée est apparue en 1998. On a demandé alors à l'ARC de préciser la notion de limites géographiques dans le contexte des bandes indiennes, un peu avant l'introduction de cette notion dans la loi. L'ARC expliqua que, selon elle, les limites géographiques d'une bande indienne devraient englober les terres de la réserve<sup>77</sup>. Un an plus tard, l'ARC donna la même réponse dans le cadre d'une autre interprétation technique et elle ajouta qu'il fallait s'en remettre à la *Loi sur les Indiens* pour apprécier le

---

<sup>72</sup> L.R.Q., c. I-3.

<sup>73</sup> L.R.Q., c. V-5.1.

<sup>74</sup> Al. 10.0.7 de la *Convention de la Baie-James*, repris à l'article 2 de la *Loi sur les villages cris et le village naskapi*.

<sup>75</sup> L.R.Q., c. C-19.

<sup>76</sup> CANADA, ministère des Finances, précité, note 29.

<sup>77</sup> *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 9805985, « Canadian Municipal Owned Corporation Indian », 30 octobre 1998.

sens du mot « réserve »<sup>78</sup>. Afin d'éviter toute confusion émanant d'un parallèle avec l'immunité fiscale de la *Loi sur les Indiens*, l'ARC précisa par la suite que les limites géographiques dont il était question à l'article 149 L.I.R., dans le cas d'une bande indienne, comprenaient uniquement sa réserve et non toutes les réserves indiennes du Canada<sup>79</sup>. La position voulant que les terres de la réserve d'une bande constituent ses limites géographiques fut réitérée dans d'autres interprétations publiées subséquemment<sup>80</sup>. Une interprétation technique relativement récente a donné plus de précisions en indiquant que les limites géographiques d'une bande englobaient sa réserve ou les terres qui lui étaient transférées à la suite d'une entente de revendication territoriale ou d'une entente d'autonomie gouvernementale<sup>81</sup>.

La notion de réserve à laquelle fait abondamment référence l'ARC semble tout à fait justifiée, puisque le pouvoir de taxation des bandes indiennes est justement limité à leur réserve<sup>82</sup>. Cette politique administrative paraît correspondre au texte du paragraphe 149(11) L.I.R. Revenu Québec n'a pas exprimé de position à cet égard.

### **3.2.4. Définition de « réserve » et mise en contexte**

Dans sa politique administrative, l'ARC fait référence à la notion de réserve, qui est définie au paragraphe 2(1) de la *Loi sur les Indiens* comme suit :

« 2. (1) Les définitions qui suivent s'appliquent à la présente loi.

[...]

“réserve” Parcelle de terrain dont Sa Majesté est propriétaire et qu'elle a mise de côté à l'usage et au profit d'une bande; y sont assimilées les terres désignées, sauf pour l'application du paragraphe 18(2), des articles 20 à 25, 28, 36 à 38, 42, 44, 46, 48 à 51, 58 et 60, ou des règlements pris sous leur régime.

---

<sup>78</sup> *Id.*, interprétation technique 9910937, « Indian Band as a Municipality », 22 octobre 1999.

<sup>79</sup> *Tax Window Files*, précité, note 21.

<sup>80</sup> Voir notamment *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétations techniques 2009-031186117, « Issues par. 149(1)(c) and Proposed par. 149(1)(d.5) », 21 juillet 2010, 2004-0061221E5, « Meaning of “Activities” in Paragraph 149(1)(d.5) », 3 juin 2004 et 2001-0099085, « Indian Band Corporations », 24 octobre 2001.

<sup>81</sup> *Tax Window Files*, précité, note 47.

<sup>82</sup> Par. 83(1) de la *Loi sur les Indiens*.

[...]

“terres désignées” Parcelle de terrain, ou tout droit sur celle-ci, propriété de Sa Majesté et relativement à laquelle la bande à l’usage et au profit de laquelle elle a été mise de côté à titre de réserve a cédé, avant ou après l’entrée en vigueur de la présente définition, ses droits autrement qu’à titre absolu. »

On peut donc sommairement considérer qu’une réserve est un ensemble de terres qui sont la propriété du gouvernement et qui sont réservées à un groupe d’Indiens. Dans le cas d’une bande indienne régie par la *Loi sur les Indiens*, il est donc assez facile de déterminer conceptuellement la zone géographique dont il est question au paragraphe 149(11) L.I.R.

En ce qui concerne les Cris du Québec, c’est la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec*, qui a préséance sur la *Loi sur les Indiens*<sup>83</sup>, et pour être en accord avec la *Convention de la Baie-James*, le terme « réserve » n’est pas utilisé pour parler du territoire des Cris. Aux fins de déterminer les limites géographiques de ces communautés, la solution la plus logique est de se rallier par analogie au concept de réserve dont il est question dans les notes explicatives<sup>84</sup> accompagnant les modifications législatives. On comprend que les terres de catégories II et III ne répondent pas à la définition de « réserve » prévue dans la *Loi sur les Indiens*, car elles constituent des terres publiques et, par le fait même, ne sont pas à l’usage exclusif des Cris. À l’inverse, les terres de catégorie I d’une communauté donnée sont réservées à son usage et sont entièrement à sa disposition.

Le terme « réserve » n’est pas défini dans la *Loi de l’impôt sur le revenu*; en revanche, la *Loi sur les impôts* du Québec a donné un sens à ce terme. Une réserve désigne, notamment, « une terre de catégorie IA [...] au sens du paragraphe 1 de l’article 2 de la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec* (L.C., 1984, ch. 18)<sup>85</sup> ». Il faut toutefois préciser que l’application de cette définition est limitée au contexte de la déduction disponible à un particulier indien. Tel qu’il est indiqué plus haut, l’immunité fiscale dont bénéficie un Indien provient de l’article 87 de la *Loi sur les Indiens*, qui est repris à l’article 188 de la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec*. L’exemption fiscale s’applique sur les réserves pour ce qui est de la *Loi sur les Indiens* et sur les terres de catégorie IA dans le cas de la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec*. Dans les deux cas, l’application de cette

---

<sup>83</sup> Art. 5 de la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec*.

<sup>84</sup> CANADA, ministère des Finances, précité, note 29.

<sup>85</sup> Par. 725.0.1b) « réserve » L.I.

exemption fiscale se fait par dérogation à toutes autres lois fédérales ou provinciales. La législation fiscale se doit donc de reconnaître cette immunité sur ces territoires comme elle le fait à l'alinéa 81(1)a L.I.R. et au paragraphe 725a) L.I. Cependant, l'exemption dont il est question ici s'inscrit dans un autre contexte, soit celui de l'article 149 L.I.R. C'est pourquoi il ne faut pas arrêter le raisonnement à la définition limitative du terme « réserve » contenue dans la *Loi sur les impôts* du Québec.

Revenons au paragraphe 149(11) L.I.R. dont le but est de baliser la délimitation géographique d'un organisme public remplissant une fonction gouvernementale. Il est indéniable que la *Convention de la Baie-James* constitue un « accord mis en vigueur par une loi fédérale »<sup>86</sup> qui confère aux Cris un pouvoir de taxation tant sur les terres de catégorie IA<sup>87</sup> que sur les terres de catégorie IB<sup>88</sup>. En reprenant l'alinéa 149(11)a) L.I.R., ne peut-on pas conclure que les limites géographiques d'une communauté crie englobent ces terres? Bien que cette position soit raisonnable à première vue, il ne semble pas que les terres de catégorie IB puissent être incluses dans les limites géographiques d'une bande indienne crie.

Même s'il peut être logique que les terres de catégorie IB soient considérées comme des réserves aux fins fiscales, il ne faut pas perdre de vue que l'exemption prévue aux alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. et aux paragraphes 985f) et 985g) L.I. vise une société détenue par une bande indienne qui est un organisme public remplissant une fonction gouvernementale. Dans cette perspective, les limites géographiques qui doivent être établies sont celles de la bande qui est l'actionnaire de cette société.

Dans le contexte juridique et territorial crie, il existe trois entités constituées en personnes morales distinctes : la bande elle-même pour la gestion des terres de catégorie IA<sup>89</sup>, une corporation foncière pour la détention des titres de propriété des terres de catégorie IB<sup>90</sup> et une personne

---

<sup>86</sup> Voir notamment le préambule de la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec*.

<sup>87</sup> S.-al. 9.0.1d) de la *Convention de la Baie-James*, repris à l'alinéa 45(1)h) de la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec*.

<sup>88</sup> Al. 10.0.10.1 de la *Convention de la Baie-James*, repris partiellement à l'article 26 de la *Loi sur les villages cris et le village naskapi*.

<sup>89</sup> S.-al. 9.0.1a) de la *Convention de la Baie-James*, repris au paragraphe 12(1) de la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec*.

<sup>90</sup> Al. 10.0.1 de la *Convention de la Baie-James*, repris à l'article 7 de la *Loi sur le régime des terres dans les territoires de la Baie-James et du Nouveau-Québec*.

morale de droit public ayant le statut de municipalité pour la gestion de ces mêmes terres de catégorie IB<sup>91</sup>. Il se trouve qu'aux fins fiscales, l'actionnaire de la société qui veut obtenir l'exemption est la bande indienne et non l'une des deux sociétés relatives aux terres de catégorie IB. Dans ces circonstances, il apparaît plus logique de considérer seulement le pouvoir de taxation de la bande indienne pour déterminer ses limites géographiques aux fins du paragraphe 149(11) L.I.R. Puisque ce pouvoir est prévu par la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec* sur les terres de catégorie IA, les limites géographiques de cet organisme public remplissant une fonction gouvernementale seraient donc uniquement celles de ces terres.

Certains peuvent considérer un tel résultat comme étant injuste, dans la mesure où la bande indienne, la corporation foncière<sup>92</sup> et la municipalité existent de façon distincte uniquement pour respecter la juridiction fédérale sur les terres de catégorie IA et la juridiction provinciale sur les terres de catégorie IB. Il est clair que la volonté des gouvernements est d'avoir une seule gestion, peu importe la juridiction sur les terres<sup>93</sup>. Toutefois, même si le régime provincial prévoit que le conseil de la municipalité doit être composé des mêmes individus que celui de la bande indienne, il n'est pas question ici d'une fiction juridique. Les trois entités ont bel et bien une existence légale réelle et distincte. Les tribunaux n'ont jamais été appelés à se prononcer sur cette question, mais la Cour d'appel du Québec a été sans équivoque dans l'arrêt *Tawich*; il y a une distinction évidente à faire entre l'entité qui gère les terres de catégorie IA et celle qui gère les terres de catégorie IB<sup>94</sup>. De plus, les principes régissant la levée du voile corporatif sont clairs dans le *Code civil du Québec*<sup>95</sup>; on ne peut l'invoquer qu'en présence d'intentions frauduleuses, abusives ou contraires aux règles d'ordre public.

Dans ces circonstances, pourrait-il y avoir une solution advenant que la société détenue par une bande crie exerce une partie importante de ses activités sur les terres de catégorie IB et veuille tout de même se prévaloir de

---

<sup>91</sup> Al. 10.0.7 de la *Convention de la Baie-James*, repris à l'article 2 de la *Loi sur les villages cris et le village naskapi*.

<sup>92</sup> Art. 2 de la *Loi sur le régime des terres dans les territoires de la Baie-James et du Nouveau-Québec*.

<sup>93</sup> Al. 10.0.4 de la *Convention de la Baie-James*, repris à l'article 14 de la *Loi sur les villages cris et le village naskapi*.

<sup>94</sup> *Tawich* (C.A.), précité, note 14, par. 6.

<sup>95</sup> L.Q. 1991, c. 64 (« C.c.Q. »), art. 317.

l'exemption? L'alinéa 149(1)d.5) L.I.R. précise qu'au moins 90 % du capital doit appartenir à « une ou plusieurs entités » qui sont des municipalités ou des organismes publics remplissant une fonction gouvernementale au Canada. La détention partagée des actions d'une société par une bande indienne et par une municipalité aurait pour effet que les limites géographiques dont il est question aux alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. seraient celles des deux entités. Une idée assez évidente de planification fiscale serait que la municipalité régissant les terres de catégorie IB détienne au moins une action du capital-actions de la société détenue par la bande indienne. Ainsi, la société pourrait exercer ses activités sans crainte autant sur les terres de catégorie IA que sur les terres de catégorie IB, puisque la zone géographique globale des deux entités serait les terres de catégorie I.

Malheureusement, il existe des enclaves non négligeables à la mise en œuvre d'une telle solution. Le droit municipal est beaucoup plus restrictif que les lois régissant les bandes indiennes relativement à la participation à des activités commerciales. Le problème relève du fait que les deux sociétés relatives aux terres de catégorie IB ne seraient probablement pas en droit de posséder de telles actions de sociétés exploitant des entreprises à but lucratif. Dans le cas de la corporation foncière, la loi prévoyant sa création est claire et précise que la société doit être à but non lucratif et sans gain pécuniaire pour ses membres<sup>96</sup>. Pour ce qui est de la municipalité, c'est un peu plus nébuleux. Les municipalités créées pour gérer les terres de catégorie IB doivent, comme toutes les municipalités du Québec, se soumettre au droit municipal<sup>97</sup>.

La principale embûche pour une municipalité qui veut souscrire des actions d'une société à but lucratif est la *Loi sur l'interdiction de subventions municipales*<sup>98</sup>. Cette loi prévoit qu'une municipalité ne peut pas venir en aide à un établissement industriel ou commercial en prenant ou souscrivant des actions de son capital<sup>99</sup>. Il serait bien entendu difficile pour les administrations fiscales de soutenir qu'une souscription de 1 \$ puisse constituer une subvention municipale auprès d'une société. Toutefois, la

---

<sup>96</sup> Art. 9 de la *Loi sur le régime des terres dans les territoires de la Baie-James et du Nouveau-Québec*.

<sup>97</sup> Al. 10.0.7 et 10.0.17 de la *Convention de la Baie-James*, repris à l'article 2 de la *Loi sur les villages cris et le village naskapi*.

<sup>98</sup> L.R.Q., c. I-15.

<sup>99</sup> Art. 1 de la *Loi sur l'interdiction de subventions municipales*.

*Loi sur l'interdiction de subventions municipales* utilise l'expression « venir en aide ». Il faut donc se demander si un tel geste constitue une aide pour la société en question. Lorsqu'on considère que cette souscription permettrait à la société de bénéficier d'une exemption fiscale, il serait difficile de prétendre que la municipalité ne vient pas en aide à cet établissement commercial. Advenant une contravention à la *Loi sur l'interdiction de subventions municipales*, les administrations fiscales pourraient tenter une action en nullité contre la municipalité et l'achat ou la souscription de l'action serait présumé ne jamais avoir été fait<sup>100</sup>.

Dans un autre ordre d'idées, il ne faut pas perdre de vue que les municipalités sont constituées pour rendre des services et favoriser le développement collectif. Les conseillers municipaux sont imputables à l'égard des citoyens. Comment une municipalité pourrait-elle justifier collectivement une résolution autorisant une participation dans une société privée qui cherche à enrichir ses actionnaires? La multitude de lois qui régissent nos villes prévoit des obligations et pouvoirs qui vont en ce sens. Le juge Vermette de la Cour du Québec résume très bien cette réalité dans le passage qui suit :

« Le contexte du droit municipal canadien indique par ailleurs que les corporations que peuvent posséder les municipalités sont des cas d'exception et alors elles sont contrôlées et limitées soit quant à leur objet soit quant au territoire limité où elles peuvent opérer. Le plus souvent, leurs opérations sont limitées au territoire de la municipalité<sup>101</sup>. » (Notes omises)

Bien qu'*a priori* la solution consistant à faire de la municipalité un coactionnaire peut sembler judicieuse, cette option est extrêmement risquée et probablement non réalisable légalement. Dans ces circonstances, il convient donc de considérer que les limites géographiques dont il est question aux alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. sont pour une bande indienne crie les limites de ses terres de catégorie IA.

### **3.2.5. Conclusions sur la notion de limites géographiques**

Les tribunaux ne se sont pas encore prononcés sur la notion de limites géographiques. Le libellé du paragraphe 149(11) L.I.R., l'intention du législateur, le recours aux autres lois, ainsi que la politique administrative permettent de comprendre que les limites géographiques applicables dans le

---

<sup>100</sup> Art. 2 de la *Loi sur l'interdiction de subventions municipales*.

<sup>101</sup> *Tawich* (C.Q.), précité, note 14.

cas des bandes indiennes sont celles de ses réserves, selon la définition qu'en donne la *Loi sur les Indiens*.

Dans le cas des Cris, le concept juridique de réserve est inexistant. Il faut donc appliquer la même logique que celle qui a permis de circonscrire la notion de limites géographiques au concept de réserve pour les bandes indiennes assujetties à la *Loi sur les Indiens*. De plus, il faut garder bien en vue qui est véritablement l'organisme public remplissant une fonction gouvernementale actionnaire de la société. Ainsi, on comprend que les limites géographiques applicables aux bandes crie du Québec sont celles de ses terres de catégorie IA définies dans la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec*.

### **3.3. AUTRES NOTIONS LIÉES AU TEST DE REVENU**

Bien que la notion de limites géographiques soit circonscrite, on doit encore s'interroger sur d'autres notions présentes aux alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. Ces alinéas prévoient que le revenu provenant d'activités exercées en dehors des limites géographiques ne doit pas dépasser 10 % du revenu total pour qu'une société puisse bénéficier de l'exemption. Cette restriction constitue un test fiscal dans lequel les notions de revenu, de lieu, d'activités et de période doivent être précisées.

#### **3.3.1. Notion de revenu**

Quel sens doit-on donner au mot « revenu » dans les dispositions en cause. S'agit-il tout simplement des recettes? Doit-on considérer les dépenses? Est-ce qu'on parle de revenu comptable ou de revenu fiscal?

En 1997, la juge L'Heureux-Dubé de la Cour suprême du Canada s'exprima ainsi relativement à l'utilisation du terme « revenu » dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* : « Le mot "revenu" peut avoir deux significations : "revenu brut" ou "revenu net" (profit)<sup>102</sup>. » On comprend donc qu'on est tout à fait en droit de se questionner sur le sens à accorder à ce vocable qui peut être utilisé dans plusieurs contextes.

Il a été reconnu que l'utilisation du terme « revenu » à l'article 9 L.I.R. faisait référence aux revenus une fois les dépenses soustraites<sup>103</sup>. Il est

---

<sup>102</sup> *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336, par. 64.

<sup>103</sup> Voir l'affaire *Canderel liée c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 147, par. 30-31; voir également l'affaire *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, 722-723.

important de noter que dans cet article, on fait un lien direct entre le mot « revenu » et la notion de bénéficiaire. Toutefois, doit-on accorder le même sens à ce terme dans le contexte des alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R.? Peu après l'introduction de ces alinéas, l'ARC était d'avis qu'un parallèle existait avec l'article 9 L.I.R. et qu'il n'y avait aucune raison de donner un autre sens au mot « revenu » aux alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R.<sup>104</sup> Sa position était donc que l'objet du test que contiennent ces deux alinéas est le revenu net fiscal<sup>105</sup>. Quelques années plus tard, l'ARC s'est encore fait questionner sur le sens du terme « revenu » à ces alinéas : elle réitéra la même position en 2005<sup>106</sup> et en 2011<sup>107</sup>.

Malgré la position bien ancrée de l'ARC, on a quand même raison de se demander si l'on peut considérer que le revenu est le revenu brut. En effet, dans l'affaire *Entreprises Ludco ltée c. Canada*<sup>108</sup>, le plus haut tribunal du pays a considéré le terme « revenu » comme étant le revenu avant la déduction des dépenses. Le juge Iacobucci s'exprima ainsi sur la question :

« Vu l'absence de définition dans la Loi, notre Cour doit appliquer les principes d'interprétation législative pour dégager le sens du terme "revenu" au sous-al. 20(1)c)(i). Le sens ordinaire de cette disposition n'appuie pas l'interprétation selon laquelle "revenu" équivaut à "profit" ou à "revenu net"<sup>109</sup>. »

À la lecture de cet arrêt, on réalise que l'interprétation du mot « revenu » dépend de l'objectif visé par la disposition qui contient ce vocable. Il a été avancé que la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Ludco* a semblé accepter l'argument de l'appelante voulant que le terme « revenu » n'ait pas le sens de revenu net, sauf si la législation renvoie directement à la notion de profit<sup>110</sup>. Cette conclusion est un peu hasardeuse puisque le

<sup>104</sup> *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 2001-0114125, « Municipal Corporations », 13 mai 2002; *Tax Window Files*, précité, note 77.

<sup>105</sup> *Id.*

<sup>106</sup> *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 2005-011830117, « Activities Carried on Outside Municipality », 6 juillet 2005.

<sup>107</sup> *Id.*, interprétation technique 2011-039552117, « Activities carried on outside the municipality », 20 octobre 2011.

<sup>108</sup> [2001] 2 R.C.S. 1082 (« *Ludco* »).

<sup>109</sup> *Id.*, par. 59.

<sup>110</sup> Kay LEUNG, « Meaning of "Income" After Ludco », (2001) 3 *Tax Profile* 24.

tribunal n'a pas commenté cet aspect de l'argumentation de l'appelante dans son analyse ou dans la conclusion de son jugement.

Il est important de comprendre que l'utilisation du revenu brut dans l'application du test serait avantageuse uniquement si les marges nettes des projets exécutés à l'extérieur des limites géographiques étaient plus élevées que la marge nette globale de l'entreprise. Puisque les projets à l'extérieur des limites géographiques sont plus loin du siège social de la société, on pourrait penser qu'ils consomment plus de ressources (supervision, déplacements des employés, etc.) et que leur marge nette est donc moins intéressante. Toutefois, cette relation intuitive n'est probablement pas valable puisque la nature, l'ampleur ainsi que les risques associés aux projets menés à l'extérieur des limites géographiques ont sans doute davantage d'effet sur leur marge nette que leur situation géographique.

Dans le cas où l'on voudrait défendre l'utilisation du revenu brut plutôt que celle du revenu net dans le test prévu aux alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R., il faudrait probablement orienter l'argumentation en fonction de l'objectif des dispositions fiscales contenant le terme « revenu ». Il semble assez clair que l'objectif des alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. est d'exempter d'impôt les sociétés visées, mais de s'assurer que cette exemption ne leur soit pas accordée si elles n'exercent pas leurs activités presque exclusivement à l'intérieur des limites géographiques déterminées. Ainsi, on cherche à situer géographiquement les revenus générés par les activités de la société. Lorsqu'on analyse les proportions de revenu gagné à l'intérieur et à l'extérieur des limites géographiques sur la base du revenu net, les résultats sont manipulables, puisque l'attribution des dépenses donne une certaine latitude au contribuable bien qu'elle se doit d'être raisonnable. De plus, le tribunal pourrait être sensible au fait que la façon de faire de l'ARC conduirait à exempter d'impôt une société dont les activités se déroulent majoritairement à l'extérieur des limites géographiques dans la mesure où ses projets extérieurs seraient peu profitables. Les alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. n'ont sûrement pas pour objectif d'en arriver à de tels résultats. Bien entendu, tout cela n'est que spéculation jusqu'à ce qu'un tribunal se prononce directement sur la question, mais il faut comprendre que la position de l'ARC qui prône l'utilisation du revenu net n'est pas très étoffée.

### 3.3.2. Notion de lieu (*situs*)

Il n'y a pas que dans le cadre des alinéas 149(1)d.5) ou 149(1)d.6) L.I.R. que l'on doit se situer géographiquement pour bénéficier d'une exemption. On peut faire ici un parallèle avec l'immunité fiscale des Indiens<sup>111</sup> dans le cadre de laquelle la notion de *situs* a été largement débattue au fil des ans. Cette immunité fiscale vise les biens d'un Indien qui sont situés sur une réserve ou sur des terres de catégorie IA selon le cas<sup>112</sup>. Il est intéressant de noter que la zone géographique relative à l'immunité est exactement la même que celle d'une société qui serait détenue par une bande indienne. Dans le cas de l'immunité fiscale des Indiens, la Cour suprême du Canada a établi qu'un revenu était un bien<sup>113</sup>. Dans ces circonstances, on doit se questionner sur le *situs* du revenu que l'on cherche à exempter.

Il a aussi été établi par le plus haut tribunal du pays que pour déterminer le *situs* d'un revenu on doit s'en remettre à une analyse multifactorielle qui est pondérée en fonction de l'objet de l'exemption, du genre de bien et de la nature de l'imposition<sup>114</sup>. Il faut donc analyser plusieurs facteurs de rattachement lorsqu'on tente de situer géographiquement un bien qui est un revenu. Même si ce travail ne porte pas sur l'immunité des Indiens, il est intéressant de s'attarder ici au revenu d'entreprise, puisque c'est souvent ce type de revenu que l'on retrouve dans une société par actions. Dans le cas du revenu d'entreprise, c'est l'arrêt *Southwind c. La Reine*<sup>115</sup> qui est venu indiquer la marche à suivre pour les décisions subséquentes. Le facteur de rattachement s'étant le plus démarqué est l'endroit où sont exercées les activités générant le revenu<sup>116</sup>.

Le parallèle avec l'immunité fiscale des Indiens est donc intéressant à cet égard, mais il faut toutefois être vigilant dans cette comparaison. En effet, dans le contexte de l'exemption disponible aux sociétés détenues par des bandes crie, l'objet à situer géographiquement est l'activité générant le

---

<sup>111</sup> Art. 87 de la *Loi sur les Indiens* et art. 188 de la *Loi sur les Cris et les Naskapis du Québec* reconnus à la fois par l'alinéa 81(1)a) L.I.R. et le paragraphe 725a) L.I.

<sup>112</sup> *Id.*

<sup>113</sup> *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, 38.

<sup>114</sup> *Williams c. Canada*, [1992] 1 R.C.S. 877 (prestations d'assurance-chômage).

<sup>115</sup> 98 D.T.C. 6084; 1998 CanLII 7300 (C.A.F.) (« *Southwind* »).

<sup>116</sup> K. THOMAS et M. ALEXANDER, précité, note 8, à la page 5-33.

revenu et non le revenu lui-même<sup>117</sup>. En quelque sorte, les législateurs ont facilité la tâche des contribuables en édictant un seul facteur de rattachement à la zone géographique de l'organisme public remplissant une fonction gouvernementale. Cette décision apparaît logique lorsqu'on garde à l'esprit que le but premier de constituer une société par actions est habituellement l'exploitation d'une entreprise<sup>118</sup>.

Dans la tâche visant à déterminer l'endroit où les activités sont exercées, il a été établi que l'on devait s'attarder davantage au processus consistant à générer du revenu en particulier plutôt qu'aux activités accessoires, telles que l'administration des activités principales<sup>119</sup>. Le fait qu'une société détenue par une bande indienne ait, dans la grande majorité des cas, son siège social dans la zone géographique qu'elle administre n'est donc pas un facteur à considérer pour déterminer le lieu des activités qu'elle mène. Il faut vraisemblablement tenter de situer l'effort qui est sous-jacent à l'activité elle-même; c'est-à-dire le lieu où les services sont fournis et les principales tâches accomplies<sup>120</sup>. L'ARC s'est d'ailleurs prononcée sur le sujet et applique ce principe dans sa politique administrative<sup>121</sup>.

### **3.3.3. Notion d'activités**

Afin d'appliquer le test de revenu correctement, il faut aussi s'interroger sur la notion d'activités qui n'est pas définie dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Cette notion fait référence à l'action<sup>122</sup> et suppose donc un effort minimal menant au résultat visé. Bien que les tribunaux ne se soient pas penchés sur cette question, l'ARC est d'avis que le processus menant à l'obtention d'une subvention n'est pas en soi une activité et, par le fait même, qu'un tel revenu ne devrait pas être considéré dans le calcul de la limite de 10 % dont il est question dans le test de revenu<sup>123</sup>. Les libellés des alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. parlent d'activités en utilisant le pluriel. Il semble donc clair que l'on doive considérer chaque type d'activités indépendamment les unes des autres; ce qui semble logique lorsqu'on garde

---

<sup>117</sup> *Tax Window Files*, précité, note 106.

<sup>118</sup> *Canadian Marconi Company c. La Reine*, [1986] 2 R.C.S. 522, par. 9.

<sup>119</sup> *Southwind*, précité, note 115, par. 13.

<sup>120</sup> *Id.*

<sup>121</sup> *Tax Window Files*, précité, note 49.

<sup>122</sup> *Le Petit Robert 1*, Paris, Les dictionnaires Le Robert, 2010, « activité ».

<sup>123</sup> *Tax Window Files*, précité, note 77.

en tête qu'une seule société peut exploiter plusieurs entreprises. Il faut aussi noter qu'il est possible que pour un même type d'activités, on ait plusieurs lieux d'exécution. Dans ce cas, il faudrait segmenter l'activité et isoler la portion exercée à l'extérieur de la zone exemptée<sup>124</sup>.

Un contribuable s'est aussi questionné quant aux revenus de location d'un immeuble qui se situait à l'extérieur des limites géographiques d'un organisme public remplissant une fonction gouvernementale. L'ARC a répondu que même si le revenu était passif, il y avait une activité et qu'il était raisonnable de considérer qu'elle se situait au même endroit que le bien loué<sup>125</sup>. L'ARC a aussi confirmé que générer un revenu de bien constituait, à son sens, une activité<sup>126</sup>. Cette interprétation était fondée sur la situation hypothétique d'une société qui avait accessoirement un placement en actions et qui se questionnait sur ses revenus de dividendes et sur le gain en capital que le placement avait généré. Le raisonnement de l'ARC était que l'activité se déroulait à l'intérieur des limites géographiques de la bande parce que toutes les opérations inhérentes à la détention d'actions (acquisition, détention et disposition) avaient été effectuées sur la réserve.

Dans le cas d'une société dont l'activité première était la gestion de placements, l'ARC a indiqué que c'étaient vraiment les activités de la société elle-même qui devaient être analysées et non celles des sociétés dont les actions étaient détenues<sup>127</sup>. Ce raisonnement ne semble pas correspondre à celui qui prévaut dans le cas de l'immunité fiscale des Indiens. Dans une telle situation, on considère en quelque sorte que la personne qui gère le capital agit à titre de mandataire pour le contribuable et que c'est le lieu de l'activité du mandataire qui importe<sup>128</sup>. Cette logique émane de l'arrêt *Recalma c. La Reine*<sup>129</sup> de la Cour d'appel fédérale, qui est encore suivi aujourd'hui lorsqu'on est en présence d'un revenu de placement que l'on

---

<sup>124</sup> *Pete c. La Reine*, 91 D.T.C. 204 (C.C.I.); voir aussi *Tax Window Files*, précité, note 49.

<sup>125</sup> *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 2004-0061221E5, « Meaning of "Activities" in Paragraph 149(1)(d.5) », 3 juin 2004.

<sup>126</sup> *Id.*, interprétation technique 2010-0376961E5, « Passive Income and 149(1)(d.5) », 11 janvier 2011, confirmant interprétation technique 1999-0006955, « Municipal Corporation Passive Investments », 21 février 2000.

<sup>127</sup> *Tax Window Files*, précité, note 106.

<sup>128</sup> Voir notamment *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 2006-0202991M4, « Revenu de placement sur une réserve », 18 septembre 2006.

<sup>129</sup> 98 D.T.C. 6238; 1998 CanLII 7621 (C.A.F.) (« *Recalma* »).

doit situer géographiquement dans le contexte de l'immunité fiscale des Indiens. Pour ce type de revenu, l'endroit où sont exercées les activités génératrices de revenus est encore une fois un facteur très important. Même si cet arrêt portait sur des acceptations bancaires et des fonds communs de placement, le principe fut appliqué à tous les revenus de placement et il a constitué un arrêt clé pour les décisions subséquentes<sup>130</sup>.

Bien que l'ARC soutienne officiellement qu'il faut seulement s'attarder aux activités de la société qui veut être admissible à l'exemption, elle n'applique pas systématiquement cette logique. Le principe émanant de l'arrêt *Recalma* semble aussi avoir été appliqué par le passé. C'est d'ailleurs ce qui semble avoir été fait dans un cas visant des revenus de location de nature passive. L'argument de l'ARC était que l'immeuble se situait à l'extérieur des limites géographiques de l'organisme public remplissant une fonction gouvernementale qui était actionnaire de la société<sup>131</sup>. Puisque l'activité locative ne constituait pas une entreprise active aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les principales activités consistant en des tâches administratives (gestion des baux, encaissement des loyers, etc.) ne devraient-elles pas toutes être considérées sur la réserve?

Une autre interprétation technique de l'ARC donne l'impression qu'elle se colle davantage à l'arrêt *Recalma* plutôt qu'à sa directive officielle pour considérer un revenu de biens comme étant non exempté. Il était question cette fois d'une société qui tirait un revenu de bien sous forme de redevances sur la coupe de bois<sup>132</sup>. Voici un extrait des commentaires de l'ARC :

« La question à savoir si le revenu pour la période provenant d'une activité exercée à l'intérieur des limites géographiques de la réserve en est une de fait. Toutefois, le fait que le revenu soit un revenu de bien n'est pas suffisant, en soi, pour conclure que ce revenu provient d'une activité exercée à l'intérieur des limites géographiques de la réserve. Dans la situation où le revenu provient d'un droit de récolter un volume de bois, nous sommes d'avis que malgré le fait que des activités administratives accessoires soient effectuées sur la réserve, il est raisonnable de considérer que l'activité génératrice de revenus qui est une

---

<sup>130</sup> Voir notamment *Dubé c. La Reine*, 2009 CAF 109, inf. par [2011] 2 R.C.S. 764; *Sero c. La Reine*, 2004 CAF 6; *Gros-Louis c. La Reine*, 2007 CCI 725; *Vachon c. La Reine*, 2007 CCI 641; *Large c. La Reine*, 2006 CCI 509, conf. par 2007 CAF 360; *Lewin c. La Reine*, 2001 D.T.C. 479, 2001 CanLII 502 (C.C.I.), conf. par 2002 CAF 461.

<sup>131</sup> *Supra*, note 124.

<sup>132</sup> *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 2005-0139031E5, « Activités exercées en dehors de la réserve », 17 octobre 2005.

redevance calculée en fonction de la récolte de bois a lieu à l'endroit où le bois est récolté<sup>133</sup>. »

Bien que la gestion des droits de coupe ait été faite sur la réserve, au siège social de la société, et que la société ne menait aucune activité de coupe, on a considéré que le lieu de l'activité était l'endroit où était coupé le bois, soit à l'extérieur de la réserve. On voit ici que le principe directeur voulant que l'on s'attarde uniquement aux activités menées par la société elle-même n'est pas respecté.

On peut se demander si l'ARC pourrait déroger aussi à son principe directeur dans le cas de revenus de biens de nature plus courante comme les revenus d'intérêts ou de dividendes provenant de titres acquis sur les marchés financiers. Il serait intéressant de voir si la position des autorités fiscales sur le revenu d'intérêts des sociétés détenues par les bandes indiennes serait influencée par les arrêts *Bastien (Succession) c. Canada*<sup>134</sup> et *Dubé c. Canada*<sup>135</sup> rendus en 2011. Dans ces arrêts, la Cour suprême du Canada a partiellement brisé la logique de l'arrêt *Recalma* en matière de revenu de biens. Le débat portait encore une fois sur l'exemption destinée aux Indiens. Le plus haut tribunal du pays a jugé que la nature contractuelle d'un dépôt à terme n'était pas celle d'un mandat et que, par le fait même, le marché sur lequel l'institution financière plaçait l'argent ne devait pas interférer dans l'analyse de l'exemption du contribuable. Les autorités fiscales ont rapidement intégré ce nouveau principe dans leur politique visant l'exemption fiscale disponible aux Indiens<sup>136</sup>.

Est-ce que ce raisonnement est applicable aux sociétés détenues par des bandes indiennes? Il est difficile de répondre à cette question tant que les tribunaux ne se seront pas prononcés directement dans ce contexte. Un élément non négligeable qui devra être considéré est le fait que les libellés des alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. parlent d'activités en général et rien dans le texte de la loi fiscale n'indique qu'il s'agit uniquement des

---

<sup>133</sup> *Id.*

<sup>134</sup> [2011] 2 R.C.S. 710.

<sup>135</sup> [2011] 2 R.C.S. 764.

<sup>136</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Renseignements pour les Indiens*, section « Revenu d'intérêts et de placements [Révisé 2011-12-22] », en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/brgnls/sts-fra.html#hdng2>. Voir aussi REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP. 725-1/R3, « Revenu de placement gagné par un Indien », 28 décembre 2012.

activités de la société qui veut bénéficier de l'exemption comme semble le prétendre l'ARC.

### **3.3.4. Notion de période**

La compréhension de la notion de période est aussi essentielle afin d'appliquer correctement le test basé sur les revenus. À première vue, on pourrait penser qu'il ne s'agit que d'appliquer le test annuellement lors de l'arrêté des comptes à la fin de l'exercice financier. Pourtant, une lecture plus attentive des alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. placés dans le contexte global de l'article 149 L.I.R. peut amener le lecteur à avoir un autre point de vue et à douter de cette première assertion. Le terme « période » revient trois fois dans le texte lorsqu'on tente de rendre une société admissible à l'exemption prévue aux alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. Ce mot apparaît seulement deux fois dans l'un ou l'autre des alinéas, mais il apparaît aussi dans le passage introductif du paragraphe 149(1) L.I.R. Voici à des fins d'illustration ce passage introductif mis en relation avec l'alinéa 149(1)d.5) L.I.R. :

« 149. (1) Aucun impôt n'est payable [...] pour la période où cette personne était :

[...]

d.5) [...] une société [...] dont au moins 90 % du capital appartenait à [...] un organisme [...] public remplissant une fonction gouvernementale au Canada, pourvu que le revenu de la société [...] pour la période provenant d'activités exercées en dehors des limites géographiques des entités ne dépasse pas 10 % de son revenu pour la période; [...]. » (Notre soulignement)

Il y a lieu ici de se poser une question essentielle : s'agit-il toujours de la même période? Il semble assez clair que le double emploi du mot dans le corps même de l'alinéa 149(1)d.5) L.I.R. fait référence à la même période. En effet, dans les deux cas, on utilise ce terme pour parler du laps de temps durant lequel on détermine le revenu de la société. Dans le passage introductif du paragraphe 149(1) L.I.R., le vocable « période » fait vraisemblablement référence à l'intervalle de temps durant lequel la société visée par l'alinéa 149(1)d.5) L.I.R. est exemptée d'impôt. Puisque la période dont il est question à cet alinéa fait référence à la condition nécessaire pour être exempté d'impôt et que ce même mot dans le passage introductif du paragraphe 149(1) L.I.R. fait référence à la période d'exemption elle-même, il est tout à fait logique de considérer que la triple utilisation de ce terme renvoie à la même période de temps.

Dans la plupart des cas, le respect de la condition intrinsèque à l'exemption dans les divers alinéas du paragraphe 149(1) L.I.R. est facilement déterminable. Par exemple, quand on se demande si une personne est une société d'État<sup>137</sup> ou un fonctionnaire d'un pays étranger obligé de résider au Canada<sup>138</sup>, la personne a le statut voulu ou elle ne l'a pas. À l'opposé, à l'alinéa 149(1)d.5) L.I.R., on doit se demander non seulement si la société est détenue à au moins 90 % par une municipalité ou un organisme public remplissant une fonction gouvernementale, mais aussi si le test basé sur le concept de revenu dont on exige habituellement l'établissement de façon cyclique est rempli. Le revenu est effectivement établi sur une base annuelle et il peut être difficile de le connaître à tout moment durant l'année. La loi force parfois les sociétés à établir leur revenu en cours d'année, une fin d'année étant alors réputée : c'est le cas notamment lors d'une acquisition de contrôle ou d'un changement de statut. Dans ces situations, un signal évident est envoyé au contribuable afin qu'il arrête les comptes et qu'il procède à l'établissement de son revenu.

En revanche, le test de revenu prévu aux alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. est beaucoup moins commode. Il suffit d'imaginer une société dont le revenu provenant d'activités exercées à l'extérieur de la zone exemptée serait assez près de 10 %. Il faut comprendre que théoriquement, cette société devra avoir au jour le jour une idée assez juste de son revenu et de sa composition pour connaître exactement le jour où une fin d'année devra être réputée<sup>139</sup>. Étant donné le libellé de la loi, il semble qu'un chiffre annuel ou trimestriel ne soit pas suffisant pour s'y conformer.

En effet, le test de revenu édicté par les alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. semble devoir s'appliquer sur une période continue et non sur une année. S'il s'agissait tout simplement d'un test annuel, le législateur aurait exigé de la société qu'elle applique le test de façon périodique année après année et les alinéas auraient été rédigés en ce sens. Toutefois, le législateur n'a pas agi ainsi et semble avoir préféré un test continu sur une seule et unique période pluriannuelle. Le test de revenu serait donc un test cumulatif plutôt que séquentiel.

En partant de cette constatation, on peut s'interroger sur la situation hypothétique suivante. Supposons qu'une société a toujours eu le même

---

<sup>137</sup> Al. 149(1)d) L.I.R.

<sup>138</sup> Al. 149(1)a) L.I.R.

<sup>139</sup> Par. 149(10) L.I.R.

revenu annuel année après année. Dans ses 10 premières années d'exploitation, elle a exercé ses activités uniquement à l'intérieur des limites géographiques de son entité actionnaire. À l'inverse, dans sa 11<sup>e</sup> année (ou durant les derniers mois de cette année), cette même société a eu seulement des activités hors de la zone d'exemption. Cette société est-elle toujours exemptée dans sa 11<sup>e</sup> année? Si on applique le test en suivant la logique ci-dessus sur les 11 années, la réponse est positive. Malheureusement, ni les tribunaux ni les administrations fiscales n'ont encadré la notion de période qui est essentielle à l'application du test de revenu. Le contribuable est ainsi laissé à lui-même en ce qui concerne la détermination des moments auxquels le test de revenu doit être fait.

De ce fait, il ne serait pas impossible de voir les administrations fiscales affirmer qu'à l'inverse la société perde son exemption dans sa 11<sup>e</sup> année. Elles pourraient soutenir que cette période d'un an, ou même de quelques mois, prise isolément, ne permet pas à la société de remplir le test de revenu et d'être admissible à l'exemption. Toutefois, à notre avis, cela serait surprenant puisqu'il existe plusieurs endroits dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* où le législateur a pris la peine de préciser le laps de temps qu'il fallait considérer<sup>140</sup>; or il ne l'a pas fait au paragraphe 149(1) L.I.R.

### **3.3.5. Conclusions sur les autres notions liées au test de revenu**

Nous avons traité de quatre notions inhérentes au test contenu dans les alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. : celles de revenu, de lieu, d'activités et de période. Le parallèle avec l'immunité fiscale disponible aux Indiens aide les sociétés visées à s'orienter dans l'accomplissement de ce test de revenu. Une fois de plus, il faut rappeler que les tribunaux ne se sont pas encore penchés directement sur la façon dont ce test doit être effectué. Selon la situation, certaines prises de position pourraient engendrer des risques fiscaux importants. Il serait donc judicieux d'adresser une demande de décision anticipée à la Direction des décisions de l'impôt de l'ARC afin d'éviter toute surprise quant à l'interprétation qu'elle pourrait faire de ces diverses notions.

En ce qui concerne le terme « revenu », le premier réflexe serait d'opter pour le revenu net. Toutefois, une argumentation en faveur du revenu brut

---

<sup>140</sup> Voir notamment l'alinéa 8(1)h) ainsi que les paragraphes 18(9.3), 89(1) « compte de dividendes en capital », 110.6(1) « action admissible de petite entreprise » et 161(1) L.I.R.

serait possible, mais elle mènerait presque inévitablement à un différend avec l'ARC en cas de vérification.

Le lieu d'une activité quant à lui sera déterminé selon l'endroit où est situé le processus consistant à générer un revenu. On ne doit pas s'attarder aux activités accessoires, mais tenter de situer l'effort qui est sous-jacent à l'activité principale elle-même.

Pour ce qui est de la notion d'activités, on comprend qu'elle suppose un effort minimal. Du point de vue de l'ARC, le processus menant à l'obtention d'une subvention ne serait pas une activité alors que le fait de générer un revenu de biens le serait. On doit considérer chaque type d'activité indépendamment et si une seule activité s'effectue à plusieurs endroits, elle doit être segmentée.

Enfin, le mot « période » semble faire référence à l'intervalle de temps total pendant lequel l'exemption s'applique. Il ne s'agirait donc pas d'un concept séquentiel, mais plutôt d'une durée qui cumule plusieurs années. Il y a toutefois un risque d'interprétation divergente de la part des administrations fiscales puisqu'elles n'ont rien publié sur le sens à donner à ce terme dans l'accomplissement du test basé sur les revenus.

### **3.4. EXCEPTION PRÉVUE AU PARAGRAPHE 149(1.2) L.I.R.**

Les alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. commencent par préciser que leur application est sous réserve, notamment, du paragraphe 149(1.2) L.I.R.<sup>141</sup> L'alinéa 149(1.2)a) L.I.R. se lit comme suit :

« **149.** (1.2) Pour l'application des alinéas (1) *d.5)* et *d.6)*, le revenu d'une société, commission ou association provenant d'activités exercées en dehors des limites géographiques d'une municipalité ou d'un organisme municipal ou public ne comprend pas le revenu provenant d'activités exercées, selon le cas :

- a) aux termes d'une convention écrite dont les parties sont :
  - (i) la société, commission ou association,
  - (ii) Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province, une municipalité, un organisme municipal ou public ou une société à laquelle s'applique l'un des alinéas (1) *d)* à *d.6)* qui est contrôlée par Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province, par une

---

<sup>141</sup> L'équivalent québécois du paragraphe 149(1.2) L.I.R. est l'article 985.0.1 L.I.

municipalité du Canada ou par un organisme municipal ou public du Canada,

dans les limites géographiques suivantes :

- (iii) si la convention est conclue avec Sa Majesté du chef du Canada ou une société contrôlée par celle-ci, celles du Canada,
- (iv) si elle est conclue avec Sa Majesté du chef d'une province ou une société contrôlée par celle-ci, celles de la province,
- (v) si elle est conclue avec une municipalité du Canada ou une société contrôlée par celle-ci, celles de la municipalité,
- (vi) si elle est conclue avec un organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ou une société contrôlée par celui-ci, celles visées au paragraphe (11) relativement à cet organisme ou cette société [...]. »

### **3.4.1. Application de l'exception et notion de convention écrite**

Le paragraphe 149(1.2) L.I.R. prévoit donc une exception pour certains revenus provenant d'activités exercées à l'extérieur de la zone exemptée et qui normalement auraient été assujettis à la limite de 10 % prévue dans le test de revenu. L'alinéa 149(1.2)a) L.I.R. a pour effet d'ajouter à la zone géographique d'un organisme public remplissant une fonction gouvernementale la zone géographique d'une personne visée avec qui une convention écrite est conclue. Ces personnes peuvent être : le gouvernement du Canada, le gouvernement d'une province, une municipalité, un autre organisme public remplissant une fonction gouvernementale ou toute société exemptée en vertu d'un des alinéas 149(1)d) à 149(1)d.6) L.I.R. et contrôlée par une des personnes qui précèdent. Cette disposition est particulièrement intéressante dans le contexte des bandes indiennes, car plusieurs contrats leur sont octroyés par les gouvernements.

Cela étant dit, il faut s'interroger sur les effets concrets de cette disposition sur le test de revenu. Encore une fois, puisque cette disposition est relativement récente, les tribunaux n'ont pas été très prolifiques dans leurs directives. De son côté, l'ARC a confirmé que le revenu exclu par le paragraphe 149(1.2) L.I.R. du revenu réalisé à l'extérieur des limites

géographiques ne doit pas être aussi exclu du calcul du revenu total pour la période aux fins des alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R.<sup>142</sup>

Il y a aussi lieu de s'interroger sur le sens que l'on doit accorder à l'expression « convention écrite ». Par le passé, l'ARC a déjà soutenu qu'une convention écrite était en fait un contrat<sup>143</sup>. Le sens ordinaire de cette expression est pourtant tout simplement un accord entre deux ou plusieurs personnes sur un fait précis<sup>144</sup>, qui est consigné par écrit.

En 2008, la Cour canadienne de l'impôt s'est prononcée sur le sens que l'on devait donner à l'expression « convention écrite ». Dans cette affaire, on cherchait justement à savoir si une entité municipale avait droit à l'exemption fiscale découlant de l'application des alinéas 149(1.2)a) et 149(1)d.5) L.I.R. quant au revenu gagné en dehors des limites géographiques de la municipalité. Le juge Sheridan s'exprima ainsi : « Je retiens également la thèse de l'appelante selon laquelle il n'y a pas lieu de restreindre le sens du terme "convention" à celui de contrat en bonne et due forme<sup>145</sup>. » Il rappelle que la Cour d'appel fédérale a été claire à ce sujet en précisant qu'une convention ne crée pas forcément des droits et obligations de nature contractuelle, ce qui l'a conduit à conclure qu'une série de lettres constituaient une convention écrite<sup>146</sup>. La Cour canadienne de l'impôt a donc accepté de considérer un règlement interne de l'entité actionnaire de la société Sakitawak comme étant une convention écrite au sens du paragraphe 149(1.2) L.I.R. entre la province de la Saskatchewan et la société, même si cette dernière n'avait ni signé ni écrit quoi que ce soit<sup>147</sup>. Le raisonnement du juge reposait sur le fait que le règlement adopté avait été indirectement approuvé par la province.

Bien que cette affaire s'inscrive dans un contexte légal bien particulier d'une société constituée en vertu de la *Northern Municipalities Act*<sup>148</sup>, elle

---

<sup>142</sup> *Tax Window Files*, précité, note 104.

<sup>143</sup> *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 9426215, « Bien agricole admissible – Acquis par leg – Conjoint », 30 janvier 1995.

<sup>144</sup> *Le Petit Robert I*, Paris, Les dictionnaires Le Robert, 2010, « convention ».

<sup>145</sup> *Sakitawak Development Corporation c. La Reine*, 2008 CCI 529 (« Sakitawak »), par. 33.

<sup>146</sup> *Id.*, par. 34, renvoyant à l'arrêt *Bow River Pipe Lines Ltd. c. La Reine*, 97 D.T.C. 5385, 5398 (C.A.F.).

<sup>147</sup> *Id.*, par. 53.

<sup>148</sup> *Statutes of Saskatchewan*, 1983, c. N-5.1.

permet de constater que les tribunaux peuvent donner un sens très large à l'expression « convention écrite ». Il y a donc lieu de se demander jusqu'où les tribunaux seraient prêts à aller dans leur interprétation libérale de cette expression? Si un règlement interne peut être considéré comme une convention écrite, ne pourrait-on pas penser qu'un simple bon de commande ou une facture pourrait aussi constituer une convention écrite?

Retenons en tout cas qu'une convention écrite n'est pas nécessairement un contrat, mais qu'à l'inverse un contrat serait forcément une convention écrite. Il semble aussi important selon l'ARC qu'il y ait un lien direct entre la convention et le revenu, puisqu'elle est d'avis que le revenu provenant de la sous-traitance d'un des contrats à un tiers ne peut pas être exclu par le paragraphe 149(1.2) L.I.R.<sup>149</sup> Le revenu provenant d'activités exercées à l'extérieur de la zone géographique doit donc être la conséquence directe de la convention écrite.

### **3.4.2. Conclusion sur le paragraphe 149(1.2) L.I.R.**

Le paragraphe 149(1.2) L.I.R. prévoit l'exclusion de certains revenus provenant de conventions écrites conclues avec les gouvernements canadiens, les municipalités, les organismes publics remplissant une fonction gouvernementale et les sociétés exemptées que ces entités contrôlent. Le principe veut que l'on ajoute les limites géographiques de l'entité avec laquelle on a conclu l'entente à celles de l'organisme public remplissant une fonction gouvernementale qui est actionnaire de la société constituée.

Les tribunaux ont donné un sens assez large à l'expression « convention écrite » en ne la restreignant pas à un contrat. Il est important de comprendre que le lien entre le revenu et la convention doit absolument être direct. Le fait de sous-traiter avec un tiers des travaux relatifs à une convention conclue par deux autres entités n'a pas pour effet de faire du tiers une partie à cette convention.

## **4. ÉLÉMENTS DE PLANIFICATION FISCALE**

Il convient de sensibiliser le lecteur à certains pièges et à quelques éléments de planification fiscale importants pour optimiser la situation fiscale d'une bande indienne et de ses sociétés. Nous aborderons quatre questions : la perte de statut d'entité exemptée, quelques astuces lorsqu'une société ne peut être exemptée, la rédaction des contrats avec les entités visées

---

<sup>149</sup> *Tax Window Files*, précité, note 132.

par l'alinéa 149(1.2)a) L.I.R. et, enfin, quelques remarques touchant les employés des sociétés visées par l'exemption.

#### 4.1. PRÉCARITÉ DU STATUT D'ENTITÉ EXEMPTÉE

Le premier élément qu'il est important de faire ressortir concerne les cascades de sociétés. Les sociétés détenues par des bandes indiennes n'échappent pas aux structures de sociétés classiques composées d'une société de gestion qui est actionnaire d'une ou de plusieurs sociétés exploitantes. Nous avons vu que les filiales des sociétés détenues par des bandes indiennes pouvaient aussi bénéficier de l'exemption. L'alinéa 149(1)d.6) L.I.R. rend en effet admissibles à l'exemption toutes les filiales en propriété exclusive de sociétés qui sont exemptées en vertu de l'alinéa 149(1)d.5) ou 149(1)d.6) L.I.R.

Dans la situation où il existe une société de gestion et une filiale, il faut cependant accorder une importance particulière à l'admissibilité à l'exemption de la société mère. Le simple fait que la société mère décide d'exécuter elle-même un contrat important à l'extérieur des limites géographiques de l'organisme public remplissant une fonction gouvernementale pourrait compromettre non seulement son statut d'entité exemptée, mais aussi celui de toutes ses filiales. Il est donc crucial d'éviter l'exploitation d'entreprises au sein de la société mère et de lui réserver uniquement les activités de gestion de ses filiales, afin de ne pas risquer de faire perdre le statut d'entité exemptée à toutes les sociétés du groupe.

Dans le même ordre d'idées, lorsqu'il a été question du test de revenu prévu aux alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R., nous avons indiqué que ce test doit être appliqué de manière constante et continue. Cela signifie qu'une société qui se situe près de la limite de 10 % pourrait être exemptée à un certain moment, ne plus l'être quelques semaines plus tard et redevenir exemptée à nouveau par la suite. L'effet d'un tel changement de statut est beaucoup plus lourd qu'on pourrait le penser. Plusieurs conséquences fiscales seraient alors déclenchées. Il y aurait ainsi une fin d'année réputée, une disposition à la juste valeur marchande de tous les biens et tous les soldes de pertes seraient ramenés à zéro<sup>150</sup>. On comprend donc que les changements successifs de statut sont à éviter.

Une bonne façon d'échapper à ces conséquences négatives est de déterminer quels sont les projets hors limite qui sont susceptibles de mettre

---

<sup>150</sup> Par. 149(10) L.I.R.

en péril le statut d'entité exemptée de la société en question et d'exécuter ces projets à l'intérieur d'une filiale dédiée à cette fin. Ainsi, on éviterait de contaminer les autres sociétés qui pourraient toujours bénéficier de l'exemption. Bien entendu, cela nécessite un suivi assez serré et on doit être en mesure de prévoir les revenus et les coûts de manière assez précise.

D'autres solutions peuvent aussi être envisagées afin de préserver le statut d'entité exemptée des sociétés visées. On pourrait attribuer les projets contaminants du point de vue du test de revenu entre les diverses filiales du groupe afin que les revenus qui en découlent constituent moins de 10 % des revenus totaux de chacune des sociétés. L'analyse plus poussée de l'imputation des coûts indirects offre aussi une piste intéressante. Il est possible qu'une répartition différente, mais toujours raisonnable permette de garantir ou de faciliter le statut d'entité exemptée. Dans tous les cas, une bonne connaissance des activités du groupe de sociétés sera indispensable et permettra d'identifier les stratégies optimales à adopter.

#### **4.2. OPTIMISATION DE LA SITUATION FISCALE EN PRÉSENCE DE SOCIÉTÉS NON EXEMPTÉES**

On a vu qu'une société désirant exercer ses activités de façon importante à l'extérieur des limites géographiques d'une bande indienne et qui ne traite pas avec des entités visées à l'alinéa 149(1.2)a) L.I.R. ne pourra pas se prévaloir de l'exemption prévue aux alinéas 149(1)d.5) ou 149(1)d.6) L.I.R. Puisque cette société serait assujettie à l'impôt, il y a lieu de s'interroger sur la façon d'organiser ses affaires afin d'obtenir une situation fiscale optimale.

Une façon simple de réduire le fardeau fiscal de la société serait le recours aux frais de gestion que la bande indienne ou la société mère pourrait facturer à la société non exemptée. Le profit de celle-ci serait ainsi partiellement transféré à une entité exemptée. Il ne faut pas oublier que la déductibilité de ces frais de gestion serait toutefois soumise au critère de raisonabilité prévu à l'article 67 L.I.R. L'ARC a d'ailleurs été récemment appelée à se prononcer sur cette pratique<sup>151</sup>. On lui a soumis la situation d'une société qui annulait systématiquement tous ses profits par des frais de gestion qui ne faisaient pas l'objet d'un contrat et qui variaient d'une année à l'autre selon le niveau de profit de la société non exemptée. La position de l'ARC à l'égard de cette façon de faire ne semble pas se soucier des motivations conduisant ou non à la facturation de frais de gestion.

---

<sup>151</sup> *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 2009-031186117, « Issues par. 149(1)(c) and Proposed par. 149(1)(d.5) », 21 juillet 2010.

On explique simplement qu'on doit vérifier le caractère raisonnable des frais qui, selon l'ARC, doit correspondre à la valeur marchande des services de gestion rendus. Le recours aux frais de gestion est donc limité et on ne peut pas envisager de ramener un revenu imposable important à zéro si les services de gestion identifiables ne le justifient pas.

Il existe une autre possibilité pour réduire le revenu imposable d'une société non exemptée d'impôt. Les législateurs, au moment même où ils ajoutaient les sociétés détenues par des organismes publics remplissant une fonction gouvernementale au libellé des alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. et des paragraphes 985f) et 985g) L.I., ont aussi ajouté les organismes publics remplissant une fonction gouvernementale à la liste des donataires reconnus aux articles 110.1 et 118.1 L.I.R. ainsi qu'aux articles 710 et 752.0.10.1 L.I. Les bandes indiennes ayant le statut d'organismes publics remplissant une fonction gouvernementale sont donc maintenant en mesure de délivrer des reçus fiscaux pour dons, comme les organismes de bienfaisance ou les municipalités<sup>152</sup>. Une société faisant un don à la bande indienne pourrait alors déduire ce montant de son revenu imposable<sup>153</sup>. Toutefois, il serait impossible de ramener le revenu à zéro puisque la déduction est limitée en fonction du revenu net<sup>154</sup>. Il est important de préciser que pour être déductible dans une année d'imposition, le don doit avoir été « fait au courant de l'année »<sup>155</sup>. Selon l'article 1806 C.c.Q., la donation suppose un transfert; en conséquence, si les sommes ne sont pas transférées dans l'année, l'administration fiscale pourrait contester le fait qu'il y ait vraiment eu un don entre le donateur et le donataire.

Les tribunaux et les administrations fiscales n'ont jamais été appelés à se prononcer sur cette façon de faire; il est donc actuellement impossible de déterminer si cette pratique pourrait être jugée abusive en vertu de la règle générale antiévitement. Advenant une contestation justifiée de l'administration fiscale à cet égard, il n'y aurait pas de conséquence fiscale pour la bande indienne puisque celle-ci est exemptée, mais la société risquerait de perdre sa déduction pour dons et de devoir payer l'impôt supplémentaire et les intérêts s'y rattachant. Aussi serait-il judicieux d'obtenir l'opinion de l'ARC sur cette façon de procéder auprès de la

---

<sup>152</sup> Voir notamment *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 2011-0405881E5, « Qualified Donee for Receipting Purposes », 1<sup>er</sup> juin 2011.

<sup>153</sup> S.-al. 110.1(1)a)(iv.1) L.I.R. et s.-par. 710a)v.0.1) L.I.

<sup>154</sup> Al. 110.1(1)a) L.I.R. et art. 711 L.I.

<sup>155</sup> *Tax Window Files*, précité, note 151.

Direction des décisions de l'impôt avant de mettre de l'avant une telle pratique.

### **4.3. RÉDACTION DES CONTRATS**

Nous avons vu qu'une convention écrite ne suppose pas nécessairement une obligation contractuelle. Nous recommandons toutefois à toute société qui veut se prévaloir de l'exception prévue au paragraphe 149(1.2) L.I.R. de conclure un contrat en bonne et due forme pour des raisons commerciales et pour éviter que les autorités fiscales puissent douter de l'existence de la convention écrite. Pour des raisons tant politiques que juridiques, les gouvernements ont tendance à vouloir conclure les ententes directement avec les conseils de bande. Rappelons cependant que les sociétés détenues par des bandes indiennes sont des personnes morales distinctes et ne bénéficient pas du statut d'Indien. Malgré cette réalité, certaines entités gouvernementales peuvent leur attribuer des contrats sans passer par le processus d'appel d'offres<sup>156</sup>. Néanmoins, les sociétés détenues par des bandes indiennes sont normalement assujetties à ce processus au même titre que les autres sociétés<sup>157</sup>. Il est donc possible qu'une bande indienne ait à conclure directement une entente de services afin d'obtenir de façon préférentielle un contrat<sup>158</sup>.

Dans de telles circonstances où une entente serait conclue directement avec la bande indienne qui sous-traiterait l'ouvrage à l'une de ses sociétés, il faudrait s'interroger sur l'admissibilité à l'exception prévue à l'alinéa 149(1.2)a) L.I.R. Puisque la décision *Sakitawak*<sup>159</sup> repose sur des faits bien particuliers, l'ARC pourrait en faire abstraction et considérer que la société sous-traitante qui veut être exemptée aurait une convention écrite seulement avec la bande indienne et non pas avec le gouvernement. Les limites géographiques applicables à l'exemption ne s'étendraient donc pas à celles du gouvernement en question, mais elles seraient plutôt restreintes à celles de la bande. L'alinéa 149(1.2)a) L.I.R. ne serait alors d'aucune utilité.

---

<sup>156</sup> Voir par exemple SOCIÉTÉ DE DÉVELOPPEMENT DE LA BAIE-JAMES, *Politique RS-10*, « Acquisition de biens et de services », 1<sup>er</sup> octobre 2008, art. 4.7 (en ligne : <http://www.sdbj.gouv.qc.ca/pdf/documents/Politique%20acquisition%20de%20biens%20et%20de%20services.pdf>).

<sup>157</sup> Voir notamment *Loi sur le ministère des Transports*, L.R.Q., c. M-28, art. 3.

<sup>158</sup> Voir par exemple GRAND COUNCIL OF THE CREES, *Joint Press Release of Cree Nation of Mistissini and Grand Council of the Crees (Eeyou Istchee)*, 26 janvier 2012 (en ligne : <http://www.gcc.ca/newsarticle.php?id=261>).

<sup>159</sup> Précité, note 145.

Une façon de régler cette situation fâcheuse serait de prévoir la sous-traitance de la bande avec sa société dans le corps même de l'entente qui serait signée avec le gouvernement s'il y consent. La volonté du gouvernement de traiter directement avec la bande indienne serait ainsi respectée et la société sous-traitante quant à elle serait partie à une convention écrite entre elle, son actionnaire et le gouvernement. Le texte de l'alinéa 149(1.2)a) L.I.R. ne précise pas que la convention doit être conclue uniquement entre deux parties. Encore une fois, il est important de rappeler que les tribunaux et les administrations fiscales n'ont jusqu'ici pas eu l'occasion de se prononcer sur une telle situation. Toutefois, l'ouverture dont la Cour canadienne de l'impôt a fait preuve dans l'affaire *Sakitawak* est d'un certain réconfort advenant une mésentente avec l'administration fiscale à ce sujet.

#### 4.4. CONSIDÉRATIONS VISANT LES EMPLOYÉS

Lorsque nous avons abordé l'immunité fiscale des Indiens, il a été question de la méthode basée sur les facteurs de rattachement pour situer géographiquement un revenu. Comme il a été mentionné, l'endroit où se situe le siège social de la société n'est pas important pour qu'elle puisse bénéficier de l'exemption fiscale. Par contre, le fait que la résidence de l'employeur soit sur la réserve est un facteur très important dans la détermination du *situs* du revenu d'emploi d'un Indien.

Deux des quatre lignes directrices publiées par l'ARC<sup>160</sup> sur le *situs* du revenu d'emploi d'un Indien reposent en partie sur la résidence de l'employeur. La ligne directrice n° 2 prévoit que le revenu d'emploi sera habituellement exonéré si l'Indien et l'employeur résident sur la réserve. La ligne directrice n° 3 propose d'exonérer d'impôt le même revenu si l'Indien ou l'employeur réside sur la réserve et que plus de 50 % des tâches liées à l'emploi sont accomplies dans la réserve. Il est donc important que la société ait son siège social sur la réserve afin de ne pas pénaliser ses employés indiens et, par le fait même, pour faciliter le recrutement et la rétention de sa main-d'œuvre.

#### CONCLUSION

Nous avons comme objectif principal de déterminer dans quelle mesure une société détenue par une bande indienne pouvait se prévaloir de

---

<sup>160</sup> *Tax Window Files*, précité, note 13, interprétation technique 4M00908, « Indiens – Exonération du revenu – Lignes directrices », 29 juin 1994.

l'exemption fiscale prévue aux alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. ainsi qu'aux paragraphes 985f) et 985g) L.I. Malgré le remaniement de ces dispositions pour y pourvoir, plusieurs zones grises sur lesquelles les tribunaux n'ont pas encore été appelés à se prononcer subsistent.

Même s'il peut être relativement simple pour une bande indienne de bénéficier du statut d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale, le statut d'entité exemptée n'est pas pour autant acquis par les sociétés qu'elle détient.

Dans cette tâche ardue visant à ce que ces sociétés bénéficient de l'exemption, le recours aux principes découlant de l'immunité fiscale des Indiens est un outil précieux. En effet, les tribunaux ont été très actifs en ce qui a trait à l'immunité fiscale découlant du statut d'Indien.

De plus, une très bonne connaissance du contexte juridique entourant une bande indienne est requise afin de déterminer si les sociétés qu'elle détient peuvent bénéficier de l'exemption fiscale. C'est encore plus vrai lorsque vient le temps de déterminer la zone géographique permettant l'exemption. Les questions territoriales des Premières Nations sont à prendre en compte dans cette détermination.

Nous avons fait aussi ressortir les particularités importantes du test basé sur les revenus prévu aux alinéas 149(1)d.5) et 149(1)d.6) L.I.R. et aux paragraphes 985f) et 985g) L.I. Il est important à cet égard d'être sensibilisé à la précarité de l'exemption fiscale et aux conséquences indésirables qui peuvent survenir advenant sa perte.

En définitive, il est assez facile pour une société n'exploitant son entreprise que sur les terres de la communauté de bénéficier de l'exemption. Toutefois, l'incertitude apparaît quand les occasions d'affaires proviennent de l'extérieur.

Les pratiques fiscales actuelles reposent en grande partie sur le fait que les administrations fiscales se sont montrées relativement transparentes et accommodantes dans leurs positions administratives. Il faut toutefois garder à l'esprit que les positions administratives peuvent changer.

Dans la mesure où les bandes indiennes prendront de plus en plus d'importance dans le développement du Nord québécois, on peut s'attendre à ce que l'interprétation et l'application de la législation fiscale que nous avons évoquée évoluent au cours des années à venir.

## ANNEXE

**Statut d'organisme public remplissant une fonction gouvernementale :  
Sommaire des interprétations favorables aux bandes indiennes  
qui ont été justifiées par l'ARC**

Interprétations techniques	Adoption de règlements	Services aux membres (note 1)	Démocratie / imputabilité	Nature des fonctions	Négociation d'ententes (note 2)
2012-0447241R3	x		x		
2011-0391831R3			x	x	
2010-0360361R3	x				
2010-0362371R3	x		x	x	x
2010-0372611R3			x	x	
2009-031186117	x	x			
2009-031085117		x			x
2009-0311171R3	x		x	x	
2008-0294231R3		x		x	
2008-0272731R3	x				
2008-0282491R3			x	x	x
2008-0295711R3	x	x	x		
2006-0173611R3	x	x			x
2006-0201611R3				x	
2006-0168841R3		x			x
2006-0166731R3	x	x			x
2005-0126261R3	x	x			
2005-0136981R3	x	x			x
2003-0035821R3		x			
2003-0028403		x			x
2003-0000463				x	
2003-0035443		x			
2003-0028343		x			x
2002-0170903		x			x
2002-0127663		x			x
2001-0068273	x	x			x
2001-0091433					x
2001-0106633		x			x
1999-0006543	x			x	
1999-0005513	x	x			x
9917483		x			x

Note 1 : Travaux publics, services sociaux et programmes d'infrastructure.

Note 2 : Revendications territoriales, ententes en matière de santé, etc.

**BOURSE JACQUES-CÔTÉ\* –  
L'EFFET DU LIEN DE DÉPENDANCE SUR L'ASSURABILITÉ  
DANS LE CADRE DE LA LOI SUR L'ASSURANCE-EMPLOI :  
SYNTHÈSE DES CRITÈRES APPLICABLES**



**Alex Boisvert**

LL. B.\*\*

Direction du contentieux  
fiscal et civil  
Revenu Québec



**Maxime Dupuis**

LL. B.\*\*

Direction du contentieux  
fiscal et civil  
Revenu Québec

### PRÉCIS

En 1940, le Parlement du Canada a instauré un régime d'assurance-chômage. Au fil des années, ce régime a subi diverses modifications. Toutefois, l'objectif de la *Loi sur l'assurance-chômage*, qui est devenue en 1996 la *Loi sur l'assurance-emploi*, est demeuré sensiblement le même : établir un programme fondé sur le risque social, qui cherche à préserver la sécurité économique des travailleurs qui perdent leur revenu d'emploi par le versement temporaire de prestations.

Pour être admissible au régime d'assurance-emploi, il faut occuper un « emploi assurable ». La *Loi sur l'assurance-emploi* prévoit plusieurs types d'emplois assurables. Les auteurs s'en tiennent à analyser les cas où l'employé et l'employeur ont un lien de dépendance entre eux, notamment

parce qu'ils sont liés par le sang, le mariage ou une union civile ou par une détention d'actions dans la société « employeur ».

La règle veut qu'un employé ayant avec son employeur un lien de dépendance de fait ou un lien de dépendance de droit (personnes liées) au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne peut occuper un emploi assurable et, par le fait même, ne peut bénéficier de prestations d'assurance-emploi. Cependant, si l'employeur et l'employé liés montrent qu'ils auraient conclu un contrat de travail similaire s'ils n'avaient pas eu de lien de dépendance, l'employé pourra faire exception à la règle et bénéficier du régime. Il s'agit de l'application de l'alinéa 5(3)b) de la *Loi sur l'assurance-emploi*. Les auteurs analysent les critères prévus à cet alinéa et utilisés par les tribunaux pour déterminer si un emploi entre personnes liées peut ou non être considéré comme assurable.

### ABSTRACT

In 1940, the Parliament of Canada has introduced an unemployment insurance program. Various changes have been made in the program over the years. However, the purpose of the *Unemployment Insurance Act*, which was replaced by the *Employment Insurance Act* in 1996, has remained essentially the same, namely the establishment of an insurance program that is based on the concept of social risk, and which preserves the economic security of workers for loss of income from their employment, through temporary income replacement benefits.

To be entitled to those benefits, a claimant must have performed services under an "insurable employment". The *Employment Insurance Act* provides for several types of insurable employment. The authors stick to analyze cases where the employee and the employer are not dealing with each other at arm's length because they are related by blood, marriage, civil union or shareholding in the "employer" corporation.

The rule is that where an employee and an employer are not dealing with each other at arm's length within the meaning of the *Income Tax Act* (in a *de facto* non-arm's length relationship or as related persons), the employment does not qualify as an insurable employment, and as a consequence thereof the employee is not eligible to employment insurance benefits. However, if it is demonstrated that the employer and the employee who are related persons would have entered into a similar contract of employment if they have been dealing with each other at arm's length, subparagraph 5(3)(b) of the *Employment Insurance Act* makes an exception to the rule, and the employee will qualify for employment insurance benefits.

Subparagraph 5(3)(b) of the *Employment Insurance Act* sets out various factors to be examined. In this paper, the authors analyze the application of those factors by the courts when deciding whether or not an employment is insurable.

\* À la suite du décès accidentel de M<sup>e</sup> Jacques Côté, lequel avait été président du conseil d'administration de l'APFF, celle-ci a contribué au Fonds Jacques-Côté géré par la Fondation de l'Université Laval. Les revenus générés par ce fonds servent à l'octroi de bourses aux étudiants du baccalauréat en droit qui ont rédigé un travail de qualité en droit fiscal.

L'APFF est fière de publier dans ce numéro de la *Revue* le texte rédigé par les deux premiers récipiendaires de cette bourse.

\*\* Au moment de la publication, M<sup>me</sup> Alex Boisvert avait été assermentée comme avocate; pour sa part, M. Maxime Dupuis sera assermenté comme avocat en novembre 2013.

**TABLE DES MATIÈRES**

INTRODUCTION.....	587
<b>1. LA CONDITION PRÉLIMINAIRE À L'ASSURABILITÉ : PRÉSENCE D'UN CONTRAT DE TRAVAIL.....</b>	<b>590</b>
<b>2. L'ASSURABILITÉ DE L'EMPLOI ET LE LIEN DE DÉPENDANCE.....</b>	<b>591</b>
2.1. EXCLUSION DES EMPLOIS CARACTÉRISÉS PAR UN LIEN DE DÉPENDANCE.....	591
2.2. PRÉSUMPTION DE L'ALINÉA 5(3)B) L.A.E.; INCLUSION DE L'EMPLOI À TITRE D'« EMPLOI ASSURABLE ».....	593
2.3. L'OBJET DES ALINÉAS 5(2)I) ET 5(3)B) L.A.E. ....	594
<b>3. LES CRITÈRES DE L'ALINÉA 5(3)B) L.A.E. ....</b>	<b>596</b>
3.1. LA RÉMUNÉRATION .....	596
3.2. LES MODALITÉS D'EMPLOI.....	599
3.3. LA DURÉE .....	600
3.4. LA NATURE ET L'IMPORTANCE DES TÂCHES ACCOMPLIES.....	602
<b>4. LE BÉNÉVOLAT COMME SITUATION <i>SUI GENERIS</i>.....</b>	<b>604</b>
CONCLUSION .....	608

## INTRODUCTION

Le régime d'assurance-emploi a été instauré au Canada par la *Loi de 1940 sur l'assurance-chômage*<sup>1</sup> adoptée par le Parlement du Canada en réponse à la situation économique et sociale difficile qui avait cours alors.

L'absence de sécurité financière chez les travailleurs avait posé de nombreux problèmes au début du XX<sup>e</sup> siècle. Le *Rapport de la Commission royale sur les relations industrielles au Canada* de 1919 recommandait l'implantation d'un système de sécurité sociale pour les travailleurs<sup>2</sup>. Ce rapport avait comme objectif de proposer des solutions aux nombreux problèmes qui marquaient les relations patronales-ouvrières, notamment augmenter le salaire, réduire les heures de travail et pallier le risque de chômage<sup>3</sup>. La situation économique des années 1930 et l'industrie du secteur primaire qui était plus propice au chômage créaient une précarité d'emploi pour l'ensemble de la classe ouvrière. En 1935, la première tentative du Parlement du Canada de créer un système de sécurité sociale fut la *Loi sur le placement et les assurances sociales*<sup>4</sup>, mais celle-ci s'est heurtée aux limites constitutionnelles canadiennes et fut invalidée. La Cour suprême du Canada jugea en effet que le Parlement du Canada ne détenait pas la compétence constitutionnelle nécessaire pour adopter un tel régime de sécurité sociale puisque celui-ci touchait à la compétence provinciale en matière de propriété et de droits civils<sup>5</sup>. Cette décision fut confirmée par le Comité judiciaire du Conseil privé de Londres<sup>6</sup>. En réaction à cet arrêt, l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique* (connu depuis 1982 sous le titre de *Loi constitutionnelle*

---

<sup>1</sup> *Loi de 1940 sur l'assurance-chômage*, S.C. 1940, ch. 44.

<sup>2</sup> COMMISSION ROYALE SUR LES RELATIONS INDUSTRIELLES, *Rapport de la commission pour s'enquérir des relations industrielles au Canada*, Ottawa, 1919; D.A. SMITH, « Employment Insurance », *The Canadian Encyclopedia* (en ligne : <http://www.thecanadianencyclopedia.com/articles/employment-insurance>).

<sup>3</sup> COMMISSION ROYALE SUR LES RELATIONS INDUSTRIELLES, précité, note 2, Section 21 du Rapport.

<sup>4</sup> S.C. 1935, ch. 38.

<sup>5</sup> *Reference re legislative jurisdiction of Parliament of Canada to enact the Employment and Social Insurance Act (1935, c. 48)*, [1936] S.C.R. 427.

<sup>6</sup> *Canada (A.G.) v. Ontario (A.G.)*, [1937] A.C. 355 (C.P.); T. Stephen LAVENDER, *The 2010 Annotated Employment Insurance Act*, Toronto, Carswell, 2010, p. v.

de 1867<sup>7</sup>) fut modifié pour conférer au Parlement du Canada compétence en matière d'assurance-chômage<sup>8</sup>.

Dès 1940, la première loi visant à instaurer une assurance sociale contre le risque de chômage fut adoptée<sup>9</sup>. Au départ, les prestations prévues dans la *Loi sur l'assurance-chômage* étaient accessibles à un nombre limité de catégories d'emplois<sup>10</sup>. La *Loi sur l'assurance-chômage*<sup>11</sup> qui est devenue en 1996 la *Loi sur l'assurance-emploi*<sup>12</sup> a fait l'objet de plusieurs modifications qui ont notamment élargi son champ d'application en incluant d'autres types d'emplois admissibles aux avantages offerts par le régime<sup>13</sup>. En dépit de l'évolution de la protection offerte, l'objectif de la loi est demeuré sensiblement le même depuis son adoption<sup>14</sup>. La *Loi sur l'assurance-emploi* actuelle continue de viser à établir un programme fondé sur le risque social qui tend à préserver la sécurité économique des travailleurs par le versement temporaire de prestations en cas de cessation d'emploi, ainsi que le rattachement de ces derniers au marché du travail<sup>15</sup>. L'assurabilité est le principe cardinal qui permet de bénéficier de ce régime. Cette notion s'harmonise avec l'objectif de la loi qui consiste à venir en aide aux personnes qui peuvent travailler mais qui sont momentanément sans emploi. Cependant, la *Loi sur l'assurance-emploi* n'est pas une loi qui s'interprète aisément et les critères développés par les tribunaux manquent parfois de limpidité<sup>16</sup>.

---

<sup>7</sup> *Constitution Act, 1940*, 3-4 Geo. VI, c. 36 (U.K.), ajoutant la catégorie 91(2A) aux pouvoirs du Parlement du Canada; *Loi constitutionnelle de 1867*, (R.-U.), 30 & 31 Vict., ch. 3, art. 91(2A).

<sup>8</sup> T.S. LAVENDER, précité, note 6, p. v.

<sup>9</sup> Georges CAMPEAU, *De l'assurance-chômage à l'assurance-emploi – L'histoire du régime canadien et son détournement*, Montréal, Boréal, 2001, p. 9.

<sup>10</sup> Zhengxi LIN, « Évolution de l'assurance-emploi au Canada », dans *L'emploi et le revenu en perspective*, Été 1998, vol. 10, n° 2, Statistique Canada, pp. 45-51 (en ligne : <http://www.statcan.gc.ca/studies-etudes/75-001/archive/f-pdf/3828-fra.pdf>).

<sup>11</sup> *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage*, L.C. 1970-71-72, ch. 48 et mod. (« L.A.C. »).

<sup>12</sup> L.C. 1996, ch. 23 (« L.A.E. »).

<sup>13</sup> *Renvoi relatif à la Loi sur l'assurance-emploi (Can.)*, art. 22 et 23, [2005] 2 R.C.S. 669, par. 18 et 60.

<sup>14</sup> *Id.*, par. 18.

<sup>15</sup> *Id.*, par. 24 et 48.

<sup>16</sup> T.S. LAVENDER, précité, note 6, p. v.

Parmi l'ensemble des conditions d'admissibilité de la *Loi sur l'assurance-emploi*, l'une d'entre elles pose particulièrement problème : il s'agit de la détermination de l'assurabilité d'un emploi lorsque l'employeur et l'employé ont un lien de dépendance<sup>17</sup>. Les alinéas 5(2)i), 5(3)a) et 5(3)b) L.A.E. prévoient cette condition :

« (2) N'est pas un emploi assurable :

[...]

i) l'emploi dans le cadre duquel l'employeur et l'employé ont entre eux un lien de dépendance.

[...]

(3) Pour l'application de l'alinéa (2)i) :

a) la question de savoir si des personnes ont entre elles un lien de dépendance est déterminée conformément à la *Loi de l'impôt sur le revenu*;

b) l'employeur et l'employé, lorsqu'ils sont des personnes liées au sens de cette loi, sont réputés ne pas avoir de lien de dépendance si le ministre du Revenu national est convaincu qu'il est raisonnable de conclure, compte tenu de toutes les circonstances, notamment la rétribution versée, les modalités d'emploi ainsi que la durée, la nature et l'importance du travail accompli, qu'ils auraient conclu entre eux un contrat de travail à peu près semblable s'ils n'avaient pas eu de lien de dépendance. »

*A priori*, selon l'alinéa 5(2)i) L.A.E., cette relation d'emploi n'est pas couverte par le champ d'application de la *Loi sur l'assurance-emploi*. Toutefois, si l'emploi d'une personne liée à l'employeur remplit les conditions prévues par l'alinéa 5(3)b) L.A.E., il sera réputé être assurable et le travailleur pourra jouir des différents avantages offerts par ce régime législatif. Le présent texte a pour objet d'analyser la position des tribunaux en matière d'assurabilité d'un emploi entre personnes ayant un lien de dépendance.

Tout d'abord, il est primordial de s'interroger sur l'existence d'un contrat de travail comme condition préliminaire d'assujettissement à la *Loi sur l'assurance-emploi* avant d'aborder la question de l'assurabilité. Dans le même ordre d'idées, le fonctionnement de la *Loi sur l'assurance-emploi* concernant l'assurabilité des emplois sera analysé, plus précisément

<sup>17</sup> Al. 3(2)c) L.A.C. devenu l'alinéa 5(2)i) et le paragraphe 5(3) L.A.E.

l'exclusion *a priori* par l'alinéa 5(2)i) L.A.E. des emplois caractérisés par un lien de dépendance. Ensuite, il sera traité de la présomption de l'alinéa 5(3)b) L.A.E. qui permet l'inclusion des emplois entre personnes liées. Une fois le contexte législatif établi, les critères permettant de bénéficier de la présomption seront successivement étudiés.

## 1. LA CONDITION PRÉLIMINAIRE À L'ASSURABILITÉ : PRÉSENCE D'UN CONTRAT DE TRAVAIL

Avant même de se pencher sur la notion d'assurabilité, il faut déterminer si les parties entretiennent entre elles une relation d'emploi. Pour conclure à l'existence de cette relation, la preuve d'un contrat de travail doit être faite. En conséquence, la personne qui exploite une entreprise est exclue du champ d'application de la *Loi sur l'assurance-emploi*. Dans l'ordre juridique québécois, le contrat de travail est défini par l'article 2085 du *Code civil du Québec*<sup>18</sup>. À cet effet, le lien de subordination entre l'employeur et l'employé est la pierre angulaire de l'existence d'un contrat de travail. Traditionnellement, les tribunaux se sont référés aux critères développés en common law dans l'arrêt *Wiebe Door Services Ltd. c. MRN*<sup>19</sup> pour caractériser la relation entre les parties. En 2005, la Cour d'appel fédérale, dans l'affaire *9041-6868 Québec inc. c. MRN*<sup>20</sup>, avança que les critères de common law issus de cet arrêt n'étaient pas applicables pour qualifier une relation d'emploi régie par le droit québécois. Le *Code civil du Québec* étant l'unique source de droit pertinente dans l'analyse, il fallait se concentrer exclusivement sur l'article 2085 C.c.Q.<sup>21</sup> Par la suite, dans l'affaire *Grimard c. La Reine*<sup>22</sup>, le juge Archambault de la Cour canadienne de l'impôt, s'appuyant sur les motifs de l'arrêt *9041-6868 Québec Inc.*, appliqua le même raisonnement dans le cadre d'un litige visé par la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>23</sup>. Cette décision fut portée en appel et le tribunal d'appel atténua la portée des propos du juge Archambault<sup>24</sup>. Selon la Cour

---

<sup>18</sup> L.Q. 1991, c. 64 (« C.c.Q. »).

<sup>19</sup> [1986] 3 C.F. 553 (C.A.F.) (« *Wiebe Door Services* »). Les critères de common law sont 1) le contrôle, 2) la propriété des instruments de travail, 3) la possibilité de profit, 4) le risque de perte et 5) l'intégration dans l'entreprise.

<sup>20</sup> 2005 CAF 334 (« *9041-6868 Québec Inc.* »).

<sup>21</sup> *Id.*; *Lacroix c. MRN*, 2007 CCI 81 (« *Lacroix* »).

<sup>22</sup> 2007 CCI 755.

<sup>23</sup> L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) et mod. (« L.I.R. »).

<sup>24</sup> *Grimard c. Canada*, 2009 CAF 47 (« *Grimard* »).

d'appel fédérale, les critères de l'arrêt *Wiebe Door Services* peuvent servir d'indices d'encadrement pour déterminer l'existence d'un contrat de travail<sup>25</sup>. Ce même tribunal, dans l'affaire *NCJ Educational Services Ltd. c. Canada*<sup>26</sup>, est venu confirmer que l'arrêt *Grimard* s'appliquait également en matière d'assurance-emploi, venant mettre définitivement un terme à la controverse.

## 2. L'ASSURABILITÉ DE L'EMPLOI ET LE LIEN DE DÉPENDANCE

### 2.1. EXCLUSION DES EMPLOIS CARACTÉRISÉS PAR UN LIEN DE DÉPENDANCE

Une fois que l'existence d'un contrat de travail est établie, il est nécessaire de s'interroger sur l'assurabilité de l'emploi exercé par le travailleur. Un emploi est considéré comme assurable dès qu'il est visé par une des situations prévues au paragraphe 5(1) L.A.E.

Toutefois, le paragraphe 5(2) L.A.E. prévoit plusieurs cas d'exclusion qui font en sorte que certains emplois ne peuvent bénéficier du statut d'« emploi assurable ».

L'exclusion qui sera traitée ici est la situation visée à l'alinéa 5(2)i) L.A.E., soit « l'emploi dans le cadre duquel l'employeur et l'employé ont entre eux un lien de dépendance ».

L'alinéa 5(3)a) L.A.E. prévoit que l'existence du lien de dépendance entre les parties au contrat est déterminée en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Il peut s'agir d'un lien de dépendance de droit lorsqu'il est question de personnes liées ou d'un lien de dépendance de fait, au sens des alinéas 251(1)a) et 251(1)c) L.I.R. :

« 251. (1) Pour l'application de la présente loi :

a) des personnes liées sont réputées avoir entre elles un lien de dépendance;

[...]

c) [...] la question de savoir si des personnes non liées entre elles n'ont aucun lien de dépendance à un moment donné est une question de fait. »

---

<sup>25</sup> *Id.*, par. 43.

<sup>26</sup> 2009 CAF 131.

Voici l'explication du lien de dépendance de fait donnée par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Mercer c. MRN* :

« [14] Les relations avec lien de dépendance se caractérisent par la présence d'une entité responsable de la négociation pour les deux parties à une transaction, par le fait que les parties à une transaction agissent ensemble sans intérêt distinct ou parce que chaque partie à la transaction avait le pouvoir d'influencer l'autre ou d'exercer un contrôle sur l'autre et que les négociations des parties ne sont pas conformes à l'objet et à l'esprit des dispositions de la loi et qu'elles ne démontrent pas qu'elles participent de façon équitable dans le jeu normal des forces économiques du marché [...]<sup>27</sup>. » (Soulineusement par la Cour)

Le lien de dépendance de droit découle du fait que deux personnes sont liées parce qu'elles sont unies par les liens du sang, du mariage, d'une union de fait ou de l'adoption<sup>28</sup> ou liées par la détention d'actions au sein d'une même société<sup>29</sup>. Ainsi, une personne liée à son employeur voit son emploi exclu des bénéficiaires de l'assurance-emploi. Par exemple, la conjointe de l'actionnaire majoritaire d'une société qui travaille au sein de cette société n'occupe pas, *a priori*, un emploi assurable au sens de la *Loi sur l'assurance-emploi*<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> 2003 CCI 652 (« *Mercer* »).

<sup>28</sup> L'alinéa 251(2)a) et le paragraphe 251(6) L.I.R. – cité ci-dessous – prévoient les définitions applicables aux personnes liées :

« (6) Pour l'application de la présente loi :

- a) des personnes sont unies par les liens du sang si l'une est l'enfant ou un autre descendant de l'autre ou si l'une est le frère ou la sœur de l'autre;
- b) des personnes sont unies par les liens du mariage si l'une est mariée à l'autre ou à une personne qui est ainsi unie à l'autre par les liens du sang;
- b.1) des personnes sont unies par les liens d'une union de fait si l'une vit en union de fait avec l'autre ou avec une personne qui est unie à l'autre par les liens du sang;
- c) des personnes sont unies par les liens de l'adoption si l'une a été adoptée, en droit ou de fait, comme enfant de l'autre ou comme enfant d'une personne ainsi unie à l'autre par les liens du sang (autrement qu'en qualité de frère ou de sœur). »

<sup>29</sup> Voir plus particulièrement l'alinéa 251(2)b) L.I.R.

<sup>30</sup> *Gagné c. MRN*, 2005 CCI 310.

## 2.2. PRÉSUMPTION DE L'ALINÉA 5(3)B) L.A.E.; INCLUSION DE L'EMPLOI À TITRE D'« EMPLOI ASSURABLE »

Par l'effet de l'alinéa 5(3)b) L.A.E., un emploi visé à l'alinéa 5(2)i) L.A.E. peut cependant, à certaines conditions, être considéré comme un emploi sans lien de dépendance et par conséquent, devenir un emploi assurable aux fins de la *Loi sur l'assurance-emploi*. Pour rappel, l'alinéa 5(3)b) L.A.E. se lit ainsi :

« b) l'employeur et l'employé, lorsqu'ils sont des personnes liées au sens de cette loi, sont réputés ne pas avoir de lien de dépendance si le ministre du Revenu national est convaincu qu'il est raisonnable de conclure, compte tenu de toutes les circonstances, notamment la rétribution versée, les modalités d'emploi ainsi que la durée, la nature et l'importance du travail accompli, qu'ils auraient conclu entre eux un contrat de travail à peu près semblable s'ils n'avaient pas eu de lien de dépendance. »

Le ministre du Revenu national doit prendre en considération les facteurs pertinents prévus à cet alinéa lorsqu'il rend une décision sur l'assurabilité d'un emploi caractérisé par un lien de dépendance (art. 90 et 91 L.A.E.). L'alinéa 5(3)b) L.A.E. met en évidence les critères à analyser pour en arriver à la conclusion qu'un employeur et un employé **n'ayant pas de lien de dépendance** auraient conclu un contrat de travail **à peu près semblable**. Il prévoit une liste non exhaustive des facteurs à prendre en considération, soit la rétribution versée, les modalités d'emploi, la durée, la nature et l'importance du travail accompli. La décision du ministre du Revenu national repose sur l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire consistant à effectuer une analyse factuelle de la relation entre les parties. En ce sens, la personne qui souhaite contester la décision du ministre devra donc démontrer que ce pouvoir a été exercé d'une manière déraisonnable<sup>31</sup>. La Cour canadienne de l'impôt, dans le cadre d'un appel de la décision du ministre, pourra recevoir tout élément de preuve servant à démontrer que la décision du ministre selon laquelle un contrat d'emploi similaire n'aurait pas été conclu entre des parties n'ayant aucun lien de dépendance est déraisonnable. Pour que l'appel soit accueilli, l'appelant devra démontrer que le ministre, selon le cas :

---

<sup>31</sup> *Pérusse c. Canada*, [2000] CanLII 15136 (C.A.F.).

- « i) a agi de mauvaise foi ou dans un but ou un mobile illicites;
- ii) n'a pas tenu compte de toutes les circonstances pertinentes, comme l'exige expressément le sous-alinéa 3(2)c(ii) [L.A.C., devenu l'alinéa 5(3)b) L.A.E.];
- iii) a tenu compte d'un facteur non pertinent<sup>32</sup>. »

Il importe de préciser que la Cour canadienne de l'impôt doit faire preuve de déférence envers la décision du ministre du Revenu national<sup>33</sup>. Cependant, lorsque la nature du contrat entre les parties est en litige, la Cour procède à un examen indépendant de celui du ministre<sup>34</sup>. Dans ce cas, elle n'est pas tenue « de faire preuve de retenue à l'égard de la décision du ministre »<sup>35</sup>.

### 2.3. L'OBJET DES ALINÉAS 5(2)I) ET 5(3)B) L.A.E.

Il est nécessaire de traiter brièvement de l'objet des alinéas 5(2)i) et 5(3)b) L.A.E. Dans l'interprétation de ces dispositions, il faut rechercher si les parties ont envisagé de conclure un réel contrat de travail. L'intention du législateur est d'éviter d'assurer des emplois aux liens factices contractés dans le but de bénéficier indûment de la *Loi sur l'assurance-emploi*<sup>36</sup>. Les personnes liées étant plus susceptibles que d'autres de créer des emplois « avec des conditions farfelues »<sup>37</sup>, un examen poussé doit être effectué pour déterminer si la relation d'emploi convenue entre les personnes liées aurait pu être la même qu'entre deux personnes n'ayant pas de lien de dépendance. La *Loi sur l'assurance-chômage*, devenue la *Loi sur l'assurance-emploi*, a été adoptée pour venir en aide aux travailleurs qui perdent réellement leurs emplois. Le régime d'assurance-emploi vise à assurer le risque de chômage<sup>38</sup>, et ce, depuis son adoption au XX<sup>e</sup> siècle<sup>39</sup>. L'assurance-emploi,

<sup>32</sup> *Canada c. Jencan Ltd.*, [1998] 1 C.F. 187, par. 37; *Huntley c. MRN*, 2010 CCI 625, par. 24.

<sup>33</sup> *Porter c. MRN*, 2005 CCI 364.

<sup>34</sup> *Craigmyle c. MRN*, 2011 CCI 128, par. 43 et suiv.

<sup>35</sup> *Id.*, par. 43.

<sup>36</sup> *Bergen c. MRN*, [2002] CanLII 1215 (C.C.I.) (« Bergen »), par. 10.

<sup>37</sup> *Campbell c. MRN*, 2008 CCI 170, par. 47-48.

<sup>38</sup> *Mercer*, précité, note 27, par. 31.

<sup>39</sup> Claude E. FORGET, *Rapport de la commission d'enquête sur l'assurance-chômage*, Canada, 1986, p. 28.

comme tout régime d'assurance, impose à l'assuré d'éviter de créer volontairement le risque pour lequel il est assuré<sup>40</sup>. Le risque doit être indépendant du comportement individuel de chaque travailleur. Or, un emploi temporaire créé de connivence entre les parties en vue de remplir les conditions exigées par la *Loi sur l'assurance-emploi* pour bénéficier des prestations accroît délibérément le risque assuré. Les alinéas 5(2)i) et 5(3)b) L.A.E. visent à éviter de tels types de comportements en s'assurant que des personnes liées n'élaborent pas des stratégies dans le but de détourner le régime de sa finalité.

Dans le même ordre d'idées, l'objet de ces dispositions concerne la prohibition d'ententes frauduleuses convenues pour faire bénéficier le salarié d'une rémunération sans avoir à fournir une prestation de travail<sup>41</sup>. En outre, ces alinéas tendent également à proscrire les ententes qui auraient pour effet de subventionner en partie les activités commerciales d'un employeur. L'assurance-emploi est une mesure qui n'a pas été implantée dans le but de venir en aide aux entreprises. Les tribunaux ont eu l'occasion de le rappeler dans de nombreuses affaires, particulièrement dans la décision *Martineau c. MRN*, où le juge suppléant Charron de la Cour canadienne de l'impôt réaffirmait « que l'assurance-emploi est une mesure sociale pour venir en aide à ceux qui perdent vraiment leur emploi et non un programme de subvention pour venir en aide à l'entreprise [...] »<sup>42</sup>. L'entrepreneur qui désire essuyer des pertes en créant des postes de travail fictifs et en consignait frauduleusement des heures de travail dans ses registres est un exemple classique<sup>43</sup>. Ce stratagème effectué en vue de pouvoir ultimement financer ses activités par le truchement des prestations du régime public ne cadre indubitablement pas avec les objectifs de la *Loi sur l'assurance-emploi*.

Or, ces ententes frauduleuses ont manifestement plus de chance d'être conclues en raison des liens de confiance qui existent entre des personnes liées. L'exclusion prévue à l'alinéa 5(2)i) L.A.E. reflète ces considérations et permet de prévenir les abus dans l'application du régime d'assurance-emploi. Toutefois, la présomption permettant de passer outre au lien de dépendance entre les parties a été instaurée en vue de permettre aux travailleurs liés à leur payeur de toucher des prestations en vertu de la

---

<sup>40</sup> *Mercer*, précité, note 27, par. 31.

<sup>41</sup> *Bouchard c. MRN*, 2009 CCI 234 (« *Bouchard* »), par. 15.

<sup>42</sup> [2000] CanLII 22883 (C.C.I.), par. 12.

<sup>43</sup> *Duplin c. MRN*, [2001] CanLII 498 (C.C.I.), par. 31.

*Loi sur l'assurance-emploi* lorsque les circonstances le justifiaient. Cette exception fut adoptée en 1990<sup>44</sup>, puisque la règle rigide qui avait cours antérieurement avait engendré des situations inéquitables pour plusieurs travailleurs canadiens<sup>45</sup>. Le secteur agricole était particulièrement touché par cette exclusion puisque les entreprises œuvrant dans ce domaine sont souvent des entreprises familiales<sup>46</sup>. En effet, il est erroné de croire que l'existence d'un lien de dépendance révèle *ipso facto* la présence d'une entente frauduleuse. En ce sens, comme le disait le juge Rowe de la Cour canadienne de l'impôt, « [l]es en exclure sans raison valable est une mesure inéquitable, qui va à l'encontre de l'esprit de la loi »<sup>47</sup>. La nécessité d'adopter une disposition atténuant l'inflexibilité de la *Loi sur l'assurance-chômage* d'alors allait de soi et c'est ce que le législateur a fait avec l'adoption du sous-alinéa 3(2)c)(ii) L.A.C. qui est devenu l'alinéa 5(3)b) L.A.E.

Il est maintenant temps de passer en revue les facteurs déterminants pour être en mesure de bénéficier de la présomption de l'alinéa 5(3)b) L.A.E. Bien que la liste de critères prévue à cet alinéa ne soit pas exhaustive, ce sont ces critères qui sont majoritairement analysés par les tribunaux. Chaque critère fera l'objet d'un développement succinct afin de dégager l'approche retenue par les tribunaux lors de l'application de cette disposition.

### 3. LES CRITÈRES DE L'ALINÉA 5(3)B) L.A.E.

#### 3.1. LA RÉMUNÉRATION

En ce qui a trait à la rémunération, le fardeau de la preuve appartient au salarié qui doit démontrer que « la rétribution versée est raisonnable compte tenu de la nature et de la quantité du travail effectué »<sup>48</sup>. D'une part, le salarié doit démontrer que sa rémunération est raisonnable comparativement à celle des autres salariés de l'entreprise. D'autre part, le salarié peut recourir à une analyse globale des conditions de travail de l'ensemble des travailleurs œuvrant dans un domaine similaire au sien.

---

<sup>44</sup> *Loi modifiant la Loi sur l'assurance-chômage et la Loi sur le ministère et sur la Commission de l'emploi et de l'immigration*, L.C. 1990, ch. 40.

<sup>45</sup> *Bergen*, précité, note 36.

<sup>46</sup> *Théberge c. Canada*, 2002 CAF 123 (« *Théberge* »).

<sup>47</sup> *Docherty c. MRN*, [2000] CanLII 381 (C.C.I.) (« *Docherty* »).

<sup>48</sup> *Primeau Métal Inc. c. MRN*, 2005 CCI 111 (« *Primeau Métal* »).

Plusieurs modalités doivent être analysées afin de pouvoir se prononcer sur le caractère raisonnable de la rémunération touchée par l'employé comparativement aux autres employés présents dans la même entreprise. La jurisprudence contient de nombreuses illustrations où la rémunération a été un enjeu important dans la détermination de l'assurabilité d'un emploi. Les principaux facteurs retenus par les tribunaux pour trancher cette question sont le salaire et le mode de paiement de la prestation.

Concernant le salaire, il faut d'abord déterminer s'il est sensiblement identique à celui des employés sans lien de dépendance. Il est opportun de rappeler que le libellé de l'alinéa 5(3)b) L.A.E. ne requiert pas une identité absolue dans la comparaison. En définitive, il suffit de démontrer que le salaire est **à peu près semblable** au salaire que reçoit une personne sans lien de dépendance. Pour y arriver, il faut notamment tenir compte de l'expertise, de la formation, du poste occupé et de l'ancienneté au sein de l'entreprise<sup>49</sup>. Voici quelques exemples qui permettent de bien saisir la portée de l'analyse à effectuer. Un employé lié à l'employeur pourrait recevoir un salaire plus élevé que les autres employés en raison de sa formation et néanmoins occuper un emploi assurable au sens de la *Loi sur l'assurance-emploi*, comme la Cour canadienne de l'impôt l'a décidé dans l'affaire *Portes et Fenêtres Abritek Inc.*<sup>50</sup> Dans cette affaire, l'écart salarial provenait du fait que l'employeur avait pondéré le salaire en tenant compte de la scolarité de l'employé et non en vertu du lien de dépendance. Dans la décision *Primeau Métal*, l'importance du salaire a été jugée raisonnable en raison des années d'expérience de l'employé au sein de la société<sup>51</sup>. La stabilité du taux de rémunération est un autre élément à considérer. L'emploi dont la rémunération varie en fonction de la capacité de payer de l'employeur montre que des parties sans lien de dépendance n'auraient probablement pas conclu un contrat de travail similaire<sup>52</sup>. En effet, « il serait inhabituel pour un employé sans lien de dépendance d'accepter l'existence d'un lien entre son salaire et la rentabilité de la société »<sup>53</sup>. À titre d'exemple, un emploi dont le taux horaire a été modifié trois fois dans une période n'excédant pas un an a

---

<sup>49</sup> *Portes et Fenêtres Abritek Inc. c. MRN*, 2009 CCI 285 (« *Portes et Fenêtres Abritek Inc.* »), par. 37.

<sup>50</sup> *Id.*, par. 24.

<sup>51</sup> *Primeau Métal*, précité, note 48, par. 35.

<sup>52</sup> *Bacon c. MRN*, 2004 CCI 70, par. 12; *Boucher c. MRN*, 2007 CCI 467, par. 7; *Putter c. MRN*, [2000] CanLII 191 (C.C.I.), par. 16.

<sup>53</sup> *Caldwell Industries Co. c. MRN*, 2009 CCI 59 (« *Caldwell Industries* »).

été jugé non assurable<sup>54</sup>. De plus, un employé acceptant une diminution de salaire sans réduction de la charge de travail tend à montrer qu'un employé sans lien de dépendance n'aurait pas conclu un contrat de travail similaire<sup>55</sup>.

Un autre facteur à analyser impérativement est la rémunération des heures supplémentaires. L'employé qui effectue de nombreuses heures en dehors de la semaine normale de travail sans toucher de rémunération verra le statut d'assurabilité de son emploi vicié<sup>56</sup>, à moins que cette pratique soit répandue dans l'entreprise. Toutefois, il est important de souligner que des heures supplémentaires non rémunérées peuvent s'expliquer par le fait que l'employé occupe un poste de gestion au sein de l'entreprise, pourvu que cela ne diminue pas substantiellement le taux horaire de son salaire<sup>57</sup>. Cependant, renoncer à une bonification du taux pour les heures supplémentaires à laquelle les autres employés ont droit est révélateur d'un emploi non assurable qui ne peut bénéficier de la présomption de l'alinéa 5(3)b) L.A.E.<sup>58</sup>

Il est également important de souligner que plusieurs décisions n'ont pas accordé d'importance au fait que la prestation de travail était rétribuée en fonction d'un taux hebdomadaire<sup>59</sup>. Il faut plutôt s'attarder à déterminer si la rémunération était raisonnable, et ce, peu importe si elle est établie selon un taux hebdomadaire ou mensuel. Un employé lié à son employeur ne jouissant pas des mêmes avantages sociaux et pécuniaires que les autres employés amène les tribunaux à inférer qu'une personne sans lien de dépendance n'aurait jamais accepté des conditions de travail semblables<sup>60</sup>.

Quant au mode de rétribution de la prestation de travail, les tribunaux analysent si le versement de la rémunération est effectué de la même manière que les autres employés dans l'organisation. Lorsque le travailleur est aussi

---

<sup>54</sup> *Lelièvre c. MRN*, 2006 CCI 109 (« *Lelièvre* »), par. 51.

<sup>55</sup> *Caldwell Industries*, précité, note 53, par. 16.

<sup>56</sup> *Lessard c. MRN*, 2008 CCI 122.

<sup>57</sup> *Dumais c. MRN*, 2007 CCI 261 (« *Dumais C.C.I.* »).

<sup>58</sup> *Michel Trottier entrepreneur électricien c. MRN*, 2004 CCI 4 (« *Michel Trottier* »), par. 9.

<sup>59</sup> *Girard c. MRN*, 2008 CCI 245 (« *Girard* »), par. 26; *Théberge*, précité, note 46, par. 8 à 10; *Castonguay c. MRN*, 2004 CCI 324 (« *Castonguay* »), par. 17.

<sup>60</sup> *Armoires G. Baron inc. c. MRN*, 2004 CCI 238, par. 36; *Primeau Métal*, précité, note 48, par. 34; *Domart Energy Services Ltd. c. MRN*, 2007 CCI 585, par. 13.

un actionnaire de la société, la situation est particulière et mérite d'être brièvement analysée. Il peut arriver que le salaire du salarié-actionnaire soit versé sous forme de dividendes, afin de permettre à ce dernier de profiter d'un avantage fiscal. La jurisprudence est d'avis que cette forme de rétribution doit être prise en compte lorsqu'il faut déterminer si un employé non lié à la société aurait accepté de telles conditions de travail. Il est certain que les relations salarié-actionnaire et simple employé de la société sont totalement différentes. Cependant, « l'alinéa 5(3)b) de la Loi n'indique pas qu'il faille faire abstraction des intérêts financiers que des travailleurs peuvent avoir dans un payeur »<sup>61</sup>. Ainsi, il suffira de comparer la relation de travail non pas avec un employé-salarié, mais avec un actionnaire minoritaire n'ayant pas de lien de parenté avec l'actionnaire majoritaire ni de lien de dépendance avec la société<sup>62</sup>. Cela se justifie par le libellé de l'alinéa 5(3)b) L.A.E. qui indique que toutes les circonstances doivent être prises en considération dans la détermination de l'assurabilité. L'employé qui est en même temps actionnaire de la société désire souvent réduire son impôt payable et s'engage fréquemment dans cette voie de fournir des services en échange de dividendes<sup>63</sup>. En revanche, un employé sans lien de dépendance exigera normalement un salaire contre les services fournis à l'employeur<sup>64</sup>. Également, le versement du salaire en argent comptant n'est généralement pas un facteur déterminant<sup>65</sup>.

### 3.2. LES MODALITÉS D'EMPLOI

Les modalités d'emploi constituent un critère d'application assez large, que la jurisprudence traite comme un critère résiduaire<sup>66</sup>. Il s'agit d'un facteur qui s'analyse difficilement seul; il est plutôt relié intrinsèquement aux autres critères énoncés à l'alinéa 5(3)b) L.A.E. Les modalités peuvent toucher notamment l'utilisation personnelle des outils de l'entreprise<sup>67</sup>, les avantages sociaux, la disponibilité de l'employé<sup>68</sup>, la flexibilité de son

---

<sup>61</sup> *Assurances Jones Inc. c. MRN*, 2009 CCI 273, par. 13.

<sup>62</sup> *Id.*; *Les Entreprises Charles Maisonneuve Ltée c. MRN*, 2008 CCI 269.

<sup>63</sup> *Lacroix*, précité, note 21, par. 42.

<sup>64</sup> *Michel Trottier*, précité, note 58, par. 32.

<sup>65</sup> *Castonguay*, précité, note 59, par. 19.

<sup>66</sup> *Lenover c. MRN*, 2007 CCI 594.

<sup>67</sup> *Reynders c. MRN*, 2007 CCI 219.

<sup>68</sup> *Primeau Métal*, précité, note 48.

horaire, la possibilité de travailler à domicile<sup>69</sup> et le contrôle effectué par le payeur<sup>70</sup>. Évidemment, ce contrôle sera modulé en fonction des compétences des employés<sup>71</sup>.

À titre d'exemple, dans l'affaire *C&B Woodcraft c. MRN*<sup>72</sup>, le juge Woods était d'avis que les modalités d'emploi doivent se comparer avec ce qui est offert aux employés par l'entreprise et non par un employeur hypothétique, contrairement au salaire qui, lui, peut être analysé par rapport au marché. Par ailleurs, le ministre du Revenu national a déjà avancé comme modalité d'emploi déraisonnable le fait que l'employé prête une somme d'argent sans intérêt au payeur. Toutefois, dans certaines décisions, les tribunaux ont décidé que cela n'était pas pertinent puisque le prêt avait plutôt été consenti en raison du fait que le payeur et l'employé étaient conjoints et non parce qu'ils étaient un employé et un employeur liés<sup>73</sup>. Des modalités concernant l'horaire fixé en fonction des besoins de l'entreprise ont été jugées raisonnables, dans la mesure où le témoignage des appelants a été estimé crédible<sup>74</sup>. À l'opposé, attendre plusieurs semaines avant de déposer un chèque du payeur, vu les difficultés financières de ce dernier, démontre qu'une personne non liée à son employeur n'aurait pas accepté des modalités d'emploi semblables<sup>75</sup>. Il est manifeste que le critère des modalités d'emploi dépend de toutes les circonstances particulières à chaque affaire et il est difficile d'établir une norme d'application générale. Il faudra donc se référer à la situation ayant cours au sein de l'entreprise pour veiller à ce que l'employé lié ne soit pas le seul à bénéficier d'une modalité d'emploi particulière.

### 3.3. LA DURÉE

La durée des prestations de travail de l'employé entre les différentes périodes de chômage et la quantité d'heures travaillées doivent faire l'objet d'une analyse en vertu de l'alinéa 5(3)b) L.A.E. Lorsqu'un employé effectue

---

<sup>69</sup> *Johnston c. MRN*, 2011 CCI 501.

<sup>70</sup> *Lacroix*, précité, note 21, 62.

<sup>71</sup> *Id.*

<sup>72</sup> 2004 CCI 477.

<sup>73</sup> *Girard*, précité, note 59.

<sup>74</sup> *Eagle Canyon Adventures Inc. c. MRN*, 2008 CCI 563 («*Eagle Canyon Adventures* »).

<sup>75</sup> *Benguach c. MRN*, [1998] CanLII 569 (C.C.I.).

le nombre d'heures minimal pour se qualifier au régime d'assurance-emploi, et ce, successivement, il est nécessaire de cerner les motifs expliquant les mises à pied<sup>76</sup>. La durée de l'emploi doit être fixée par rapport aux besoins de main-d'œuvre de l'employeur<sup>77</sup>. Un emploi dont la période a été convenue en fonction des exigences pour toucher des prestations est contraire à l'objet de l'alinéa 5(3)b) L.A.E. Si la cessation d'emploi survient dans une entreprise qui a des activités régulières tout au long de l'année, la jurisprudence est encline à scruter davantage les motifs entourant le licenciement. Cependant, les tribunaux accordent généralement moins d'importance à la durée lorsque la détermination de l'assurabilité porte sur un travail saisonnier<sup>78</sup>. Dans ce cas, ils se limiteront à vérifier si les mises à pied coïncident avec la fin de la saison active de l'industrie<sup>79</sup>. Il serait contraire aux objectifs historiques du régime d'exclure des emplois saisonniers en raison de mises à pied répétitives<sup>80</sup>. Quant aux motifs pour justifier des cessations d'emploi récurrentes, les baisses d'achalandage et le ralentissement des activités sont fréquemment invoqués par les travailleurs et les payeurs<sup>81</sup>. Ainsi, un licenciement motivé par un manque réel de travail est un indice révélateur de la présence d'un emploi assurable. À l'opposé, des périodes de chômage survenant dans la période d'activité du payeur tendent à démontrer la situation contraire<sup>82</sup>.

Concernant les heures de travail, il faut vérifier si les heures consignées reflètent réellement le nombre d'heures travaillées. Une pratique communément désignée sous le vocable « banque » ou « cumul d'heures » s'est développée au sein de nombreuses entreprises. Cette pratique consiste à fournir une prestation de travail sans rémunération pendant une période de chômage. Les heures travaillées pendant la cessation d'emploi sont portées dans une banque d'heures au nom de l'employé. Lors d'une nouvelle demande de prestation, les parties inscrivent frauduleusement sur le relevé d'emploi les heures de travail en banque dans le but de maximiser la

---

<sup>76</sup> *Pérusse c. MRN*, 2003 CCI 313 (« Pérusse »), par. 72.

<sup>77</sup> *Bouchard*, précité, note 41, par. 3; *Castonguay*, précité, note 59, par. 28 *in fine*.

<sup>78</sup> *Pérusse*, précité, note 76, par. 72.

<sup>79</sup> *Labonté c. MRN*, 2008 CCI 367, par. 15.

<sup>80</sup> *Howell c. MRN*, [1998] CanLII 211 (C.C.I.), par. 27 *in fine*.

<sup>81</sup> Voir par exemple : *Stevens c. MRN*, 2009 CCI 633, par. 20; *Pannu c. MRN*, 2010 CCI 562, par. 18; *Fradette c. MRN*, 2004 CCI 749, par. 27; *Girard*, précité, note 59, par. 31.

<sup>82</sup> *Labrie c. MRN*, 2003 CCI 540, par. 107.

rémunération assurable et de bonifier les prestations de chômage. Ce stratagème survient fréquemment lorsque les parties sont liées<sup>83</sup>. L'employeur en retire manifestement un avantage puisqu'il reçoit une prestation de travail à titre gratuit. Surtout, ce dernier peut négocier des conditions de travail avantageuses en tenant compte du fait que l'employé recevra « pour plusieurs mois des prestations d'assurance-emploi »<sup>84</sup>. En examinant la durée, les tribunaux s'assurent que les parties n'ont pas envisagé de créer un lien d'emploi factice en vue de profiter du régime d'assurance-emploi.

La consignation des heures de travail est également un facteur important à considérer dans la détermination de l'assurabilité. Si les heures effectuées par le travailleur ne sont pas inscrites dans les registres de l'entreprise, cela peut mener à conclure que l'emploi a été modelé en fonction du lien de dépendance<sup>85</sup>. Également, le critère concernant la durée consiste à analyser si l'employé exerce un nombre d'heures raisonnable compte tenu du secteur d'activités dans lequel il œuvre<sup>86</sup>. Une charge de travail élevée peut amener le ministre du Revenu national ou le tribunal à conclure qu'une personne sans lien de dépendance n'aurait pas accepté des conditions de travail similaires. Si l'employé fournit un apport substantiel à l'entreprise en effectuant de nombreuses heures de travail, l'assurabilité de l'emploi risque d'être viciée. Dans l'affaire *Rodrigue c. MRN*<sup>87</sup>, l'emploi fut jugé non assurable puisque l'employé travaillait de nombreuses heures et n'avait pris que quelques jours de congé durant l'année. Le juge Savoie a conclu que la prestation de travail de l'employé avait grandement contribué à l'expansion de l'entreprise. Cet apport important laissait présager que deux personnes sans lien de dépendance n'auraient pas conclu un contrat de travail similaire.

#### 3.4. LA NATURE ET L'IMPORTANCE DES TÂCHES ACCOMPLIES

Dans la détermination de l'assurabilité d'un emploi, le ministre du Revenu national et les tribunaux doivent analyser si les tâches sont nécessaires à « la bonne marche des activités »<sup>88</sup> de l'entreprise. Des tâches

---

<sup>83</sup> *Dumais C.C.I.*, précité, note 57, par. 16.

<sup>84</sup> *Id.*

<sup>85</sup> *Dumont c. MRN*, 2011 CCI 385, par. 24 et suiv.

<sup>86</sup> *Lieffertz c. MRN*, 2003 CCI 704, par. 10.

<sup>87</sup> 2006 CCI 547, par. 25 à 27.

<sup>88</sup> *Chiarella c. MRN*, 2005 CCI 41, par. 15.

purement marginales démontrent que la conclusion du contrat fut influencée par le lien de dépendance unissant les parties<sup>89</sup>. Les tâches exécutées par l'employé doivent donc faire partie intégrante de l'entreprise<sup>90</sup>. Lorsque les fonctions exercées dans le cadre de l'emploi n'ont aucun lien avec les activités du payeur, le statut d'assurabilité de l'emploi risque probablement d'être nié. Le poste de travail ne doit pas être exclusivement créé pour le travailleur, mais doit, encore une fois, refléter les besoins réels de l'employeur<sup>91</sup>.

Dans plusieurs décisions, l'emploi dont le caractère assurable était contesté se composait essentiellement de tâches ménagères<sup>92</sup> ou comptables<sup>93</sup>. À l'occasion, le payeur soutenait qu'il aurait été trop onéreux d'exiger qu'un employé régulier accomplisse ce travail. Ainsi, l'employeur avançait que l'embauche d'un employé uniquement pour exercer ces tâches représentait une économie, car son taux salarial était nécessairement moins élevé. Cependant, les tribunaux n'ont pas été réceptifs à l'égard de cette argumentation. Le caractère purement accessoire des tâches amène donc une inférence négative sur l'assurabilité de l'emploi. Cette dernière sera renforcée quand la preuve révèle que le poste de l'employé n'a jamais été remplacé après la décision de ne pas réintégrer le travailleur dans l'entreprise. Toutefois, si les tâches du travailleur étaient importantes et nécessaires pour le bon fonctionnement de l'entreprise du payeur, l'assurabilité de l'emploi risque d'être établie.

---

<sup>89</sup> *Berthiaume c. MRN*, [1998] CanLII 518 (C.C.I.), par. 34.

<sup>90</sup> *Leblanc c. MRN*, [2002] CanLII 838 (C.C.I.), par. 21 à 23.

<sup>91</sup> *Agrimétal inc. c. MRN*, 2008 CCI 266, par. 3.

<sup>92</sup> *2530-8552 inc. c. MRN*, 2005 CCI 133, par. 12 (assurabilité rejetée); *Bernier c. MRN*, [1999] A.C.I. n° 840, par. 3 (assurabilité rejetée); *Garneau c. MRN*, 2004 CCI 508, par. 9 à 11 (assurabilité rejetée); *Ross c. MRN*, [1998] A.C.I. n° 950, par. 8-9 (assurabilité rejetée); *Savoie c. MRN*, [1999] CanLII 547 (C.C.I.), par. 10 (assurabilité rejetée); *Artisan en tuyauterie et spécialités en plomberie ATS c. MRN*, 2003 CCI 605, par. 54 à 57 (assurabilité rejetée); *Latullipe c. MRN*, 2004 CCI 567, par. 12 (assurabilité rejetée); *Bellerive c. MRN*, 2004 CCI 279, par. 19 à 21 (assurabilité accueillie); *Duchesne c. Canada*, 2005 CCI 576, par. 17 (assurabilité rejetée).

<sup>93</sup> *Gauthier c. MRN*, [2000] CanLII 25985 (C.C.I.), par. 7 (assurabilité rejetée); *Denis c. MRN*, 2003 CCI 304, par. 7 (assurabilité rejetée); *Docherty*, précité, note 47, par. 24 (assurabilité accueillie); *Johnson c. MRN*, 2011 CCI 501, par. 27 (assurabilité rejetée); *Kayal c. MRN*, 2005 CCI 273, par. 21 (assurabilité rejetée); *Malenfant c. MRN*, 2005 CCI 686, par. 41 (assurabilité rejetée); *Bouchard*, précité, note 41, par. 25 (assurabilité rejetée); *Eagle Canyon Adventures*, précité, note 74, par. 27 (assurabilité accueillie); *Papineau c. MRN*, 2004 CCI 768, par. 38 (assurabilité rejetée).

Une entente établissant des tâches dont la nature et l'importance sont indispensables pour l'entreprise peut parfois prouver que les parties n'ont pas conclu entre elles un contrat de travail (art. 2085 C.c.Q.), mais plutôt un contrat d'entreprise (art. 2098 C.c.Q.). Si la personne est l'« âme dirigeante » ou le « cerveau directeur » de l'entreprise, la nature de l'entente concernant les tâches exécutées en cette qualité ne peut être celle d'un contrat de travail<sup>94</sup>. Le lien de subordination est la condition *sine qua non* pour que la relation entre les parties soit qualifiée de contrat de travail. En cas d'absence manifeste de contrôle, l'alinéa 5(3)b) L.A.E. ne peut trouver application<sup>95</sup>. Dans ce cas, l'importance et la nature des tâches ne révèlent pas nécessairement que deux parties sans lien de dépendance n'auraient pas conclu un contrat de travail similaire, mais plutôt que l'entente convenue ne peut tout simplement pas remplir la première condition d'application de la loi, soit la présence d'une relation employeur-employé. Il convient de noter qu'il n'est pas nécessaire de prouver que la partie était l'âme dirigeante de l'entreprise; une simple absence de subordination fait échec à l'application de la *Loi sur l'assurance-emploi*. En résumé, l'importance et la nature des tâches constituent un critère bipolaire où deux situations aux antipodes peuvent amener à la non-assurabilité d'un emploi. Selon les circonstances, des tâches minimales dans l'exploitation de l'entreprise peuvent compromettre le caractère assurable de l'emploi. À l'opposé, des tâches d'une importance capitale ne reflétant pas la raisonnable des autres critères vicieront également la qualification de l'assurabilité. Il est donc impératif de bien déterminer ce critère en comparaison avec ce qu'un employé non lié serait prêt à accepter comme conditions de travail.

#### 4. LE BÉNÉVOLAT COMME SITUATION *SUI GENERIS*

L'exercice de tâches non rémunérées pendant l'emploi et les périodes de chômage ont donné lieu à une jurisprudence abondante de la Cour canadienne de l'impôt. Tout d'abord, il importe de souligner que la présence de tâches bénévoles n'entraîne pas automatiquement l'exclusion d'un emploi des bénéficiaires prévus par la *Loi sur l'assurance-emploi*. En tenant compte de

---

<sup>94</sup> *Hoobanoff Logging Ltd. c. MRN*, [1999] CanLII 491 (C.C.I.), par. 40; *Lelièvre*, précité, note 54, par. 47; *Bergen*, précité, note 36, par. 63; *Lepage c. MRN*, 2008 CCI 656, par. 67; *Cossette c. MRN*, 2011 CCI 482, par. 21. Concernant la possibilité qu'une âme dirigeante ait conclu un contrat de travail pour les tâches exécutées en qualité d'employé de la compagnie, les auteurs se réfèrent aux décisions *Roxboro Excavation Inc. c. MRN*, [2000] CanLII 15316 (C.A.F.) et *Ventilex Inc. c. MRN*, 2005 CCI 350.

<sup>95</sup> *Marché Duchemin & Frères Inc. c. MRN*, 2005 CCI 274, par. 12.

toutes les circonstances afférentes à la conclusion du contrat, les tribunaux ont reconnu que certaines particularités peuvent façonner le lien d'emploi unissant les parties. Dans les régions rurales, l'entraide et la solidarité sont des qualités plus répandues. Le bénévolat au sein d'une entreprise située dans une petite communauté se pratique fréquemment et les tribunaux sont davantage flexibles dans ces cas d'espèce. Comme l'affirmait avec justesse le juge Tardif dans l'affaire *Marin c. Canada*, l'entraide et le bénévolat « sont plus répandues dans les régions où tout le monde se connaît »<sup>96</sup>. Cependant, l'ultime question est de déterminer si le bénévolat est « un prétexte [...] pour dévier la Loi ou abuser du programme social de l'assurance-emploi »<sup>97</sup>, et ce, peu importe la localisation géographique de l'entreprise. En présence de tâches exercées bénévolement, les tribunaux mèneront leur analyse en fonction de cette considération.

Le bénévolat touche l'ensemble des critères prévus par l'alinéa 5(3)b L.A.E., soit la rétribution, la durée et l'importance du travail exercé. Le travail bénévole n'est pas rémunéré; cela est axiomatique. En conséquence, le critère de rétribution ne suscite pas d'interrogation et les facteurs les plus pertinents sont la durée du bénévolat et son importance. Il est également possible d'affirmer que le bénévolat peut remettre en cause l'existence d'un réel contrat de travail en raison de l'absence de l'une des conditions prévues à l'article 2085 C.c.Q., soit la rémunération. Par conséquent, le bénévolat est un critère *sui generis* puisqu'il nécessite la prise en considération de l'ensemble des critères prévus à l'alinéa 5(3)b L.A.E. À la lumière d'une synthèse des décisions rendues par les tribunaux, nous proposons une analyse composée de trois étapes afin de déterminer si un emploi est assurable en présence de l'exercice de tâches bénévoles.

- Le premier volet consiste à déterminer s'il y a continuité dans la prestation des services lors des périodes d'emploi et lors des périodes de bénévolat. En présence d'une réponse positive, l'assurabilité de l'emploi est viciée et il n'est pas nécessaire de pousser davantage l'analyse.
- Quant au deuxième volet, il consiste à s'interroger sur l'importance pour l'entreprise des tâches exercées bénévolement.
- Le dernier volet repose sur la quantification des tâches bénévoles. En d'autres termes, il faut déterminer le nombre d'heures consacrées

---

<sup>96</sup> [2002] A.C.I. n° 553 (« *Marin* »), par. 29.

<sup>97</sup> *Id.*

bénévolement à l'entreprise pour être en mesure de se prononcer sur l'assurabilité de l'emploi.

- 1) La continuité dans la prestation de services vicie *ipso facto* le caractère assurable de l'emploi. Les tâches bénévoles ne doivent pas être identiques aux tâches confiées à l'employé aux termes du contrat de travail unissant les parties<sup>98</sup>. À maintes reprises, les tribunaux ont conclu qu'un emploi perd son caractère assurable si les tâches exercées bénévolement sont sensiblement les mêmes que celles accomplies dans la période d'emploi. La continuité dans la prestation de services amène inévitablement « la conclusion que l'emploi doit être exclu »<sup>99</sup> des bénéfices du régime. L'analyse de l'importance des tâches bénévoles s'avérera nécessaire seulement si l'élément de continuité n'est pas présent.
- 2) Concernant l'importance des tâches bénévoles, il faut déterminer si les tâches sont accessoires ou essentielles au déroulement des activités de l'entreprise. Si les services bénévoles sont marginaux, l'assurabilité de l'emploi pourra être établie selon le nombre d'heures consacrées à l'exercice de ces tâches. Par exemple, il a été considéré qu'un employé ayant répondu occasionnellement au téléphone lorsqu'il était sur les lieux de travail pouvait tout de même bénéficier des avantages du régime<sup>100</sup>. Dans ce cas, le payeur exploitait un bar et il était clair que les tâches bénévoles n'étaient pas essentielles à l'entreprise. Toutefois, dans les situations où les tâches sont essentielles aux activités du payeur, il sera extrêmement difficile de soutenir que l'emploi est assurable<sup>101</sup>.
- 3) Le nombre d'heures consacrées au bénévolat doit être établi afin de pouvoir se prononcer sur le caractère assurable de l'emploi. Tout d'abord, il faut analyser si les tâches sont exercées de façon répétitive ou ponctuelle. Les tâches bénévoles exercées à répétition ne doivent pas requérir un temps substantiel. Lorsque les services bénévoles effectués sont minimes et peu importants pour le fonctionnement de l'entreprise, la jurisprudence a déjà considéré que l'emploi était assurable même si les tâches nécessitaient un travail de plus ou moins 10 heures par semaine<sup>102</sup>.

---

<sup>98</sup> *Id.*, par. 35.

<sup>99</sup> *Dumais c. Canada*, 2008 CAF 301 (« *Dumais C.A.F.* »), par. 32.

<sup>100</sup> *Moreau c. MRN*, 2003 CCI 339.

<sup>101</sup> *Marin*, précité, note 96, par. 29 à 32.

<sup>102</sup> *Paré c. MRN*, 2004 CCI 540, par. 13 à 15.

Dans l'arrêt *Théberge*<sup>103</sup>, la Cour d'appel fédérale a décidé qu'un travail bénévole avoisinant 10 heures par semaine ne viciait pas l'assurabilité d'un emploi. La Cour a tenu compte du fait que le bénévolat était exercé dans une entreprise agricole familiale et de surcroît en dehors de la saison active de l'industrie. Nous croyons que le tribunal a fait preuve de souplesse dans son appréciation de l'alinéa 5(3)b) L.A.E. en raison des objectifs historiques de la *Loi sur l'assurance-emploi* concernant le travail saisonnier. Les décisions rendues postérieurement à l'arrêt *Théberge* ont systématiquement fait usage de cette affaire comme d'un baromètre pour déterminer si le bénévolat exercé devait entraîner l'exclusion de ce travail des emplois assurables. Cependant, dans l'arrêt *Denis c. Canada*<sup>104</sup>, la Cour d'appel fédérale n'a pas repris le raisonnement développé dans l'arrêt *Théberge*<sup>105</sup>. La Cour a refusé de reconnaître l'assurabilité d'un emploi puisque l'employé mis à pied avait continué sans rémunération la tenue des livres pour l'employeur, le nombre d'heures étant par ailleurs absent des motifs composant le *ratio decidendi*. En raison de cette décision, nous croyons donc que les tribunaux seront davantage réticents à reconnaître l'assurabilité d'un emploi en présence de services bénévoles. En résumé, il sera très difficile d'avancer qu'un emploi est assurable si la preuve révèle que plus de cinq heures de bénévolat par semaine ont été effectuées pour l'employeur, et ce, d'une façon répétitive<sup>106</sup>. Toutefois, en présence de tâches minimales, marginales et effectuées de façon **punctuelle** en dehors des périodes

---

<sup>103</sup> Précité, note 46, par. 27 et 28.

<sup>104</sup> 2004 CAF 26.

<sup>105</sup> Précité, note 46.

<sup>106</sup> *Bernard c. MRN*, 2010 CCI 577, par. 8 (assurabilité accueillie, bénévolat de 5 heures/sem.); *Roy c. MRN*, 2011 CCI 384, par. 33 (assurabilité accueillie, bénévolat de plus ou moins 5 heures/sem.); *Bouchard*, précité, note 41, par. 14 (assurabilité rejetée, bénévolat de 5 heures/sem.); *Duchesne c. MRN*, [2000] CanLII 544 (C.C.I.), (assurabilité accueillie, bénévolat de 1 heure/sem.); *Bourgouin c. MRN*, 2008 CCI 59, par. 8 (assurabilité rejetée, 15 heures/sem.); *Melvin c. MRN*, 2004 CCI 410, par. 7 (assurabilité rejetée, bénévolat de plus ou moins 20 heures/sem.); *Marin*, précité, note 96, par. 22 (assurabilité rejetée, bénévolat de 10 heures/sem.); *Beaulieu c. Canada*, [1999] A.C.I. n° 234, par. 17 (assurabilité rejetée, bénévolat de 8 heures/sem.); *Tremblay c. MRN*, [2001] A.C.I. n° 516, par. 16 (assurabilité rejetée, bénévolat de plus ou moins 30 heures/sem.); *Serres de la pointe Inc. c. Canada*, 2005 CCI 44, par. 54 (assurabilité rejetée, bénévolat de plus ou moins 20 heures/sem.); *2158-3331 Inc. c. MRN*, 2006 CCI 489, par. 8 (assurabilité accueillie, bénévolat de plus ou moins 1 heure/sem.).

d'emploi, le bénévolat, pris isolément, ne pourra faire échec à l'assurabilité de l'emploi<sup>107</sup>.

## CONCLUSION

En définitive, l'assurabilité d'un emploi est une question nécessitant un examen approfondi de la relation unissant les parties. Le caractère assurable n'est pas figé dans le temps et à tout moment, un emploi jugé assurable pourrait faire l'objet d'une nouvelle détermination. Le statut d'assurabilité d'une relation de travail entre personnes ayant un lien de dépendance est donc précaire et l'employé aura tout intérêt à veiller à ce qu'il n'y ait pas de modifications substantielles à ses conditions de travail.

Nous profitons de cette occasion pour souligner un problème concernant l'administration de prestations qui découlent des décisions relatives à l'assurabilité d'un emploi en vertu de la *Loi sur l'assurance-emploi*. Comme nous l'avons vu, les décisions rendues par le ministre du Revenu national en vertu des articles 91 et 92 L.A.E., qui portent notamment sur l'assurabilité d'un emploi, peuvent faire l'objet d'un appel devant la Cour canadienne de l'impôt comme le prévoient les articles 103 et suivants L.A.E. Cependant, lorsqu'il s'agit d'examiner une demande au sujet des prestations qui découlent de la décision sur l'assurabilité ou non de l'emploi, c'est la Commission de l'assurance-emploi du Canada (« Commission ») qui en décide, si la demande est faite dans les 36 mois suivant le moment où les prestations ont été payées ou sont devenues payables<sup>108</sup>. La Commission dispose toutefois d'un délai de 72 mois si elle estime qu'il y a eu « déclaration ou affirmation fausse ou trompeuse »<sup>109</sup>. La décision de la Commission ne peut être portée en appel que devant le Tribunal de la sécurité sociale, instance remplaçant le défunt Conseil arbitral<sup>110</sup>, comme le prévoient les articles 114 et suivants L.A.E.

Il est, selon nous, anormal qu'un tribunal comme la Cour canadienne de l'impôt qui, dans un contexte fiscal, entend des causes de réouverture d'années d'imposition au-delà de la période normale de nouvelle cotisation en vertu de l'article 152 L.I.R. et qui détient donc une expertise en matière de fausses déclarations ne soit pas habilité par la *Loi sur l'assurance-emploi*

---

<sup>107</sup> *Dumais C.C.I.*, précité, note 57, par. 34.

<sup>108</sup> Par. 52(1) et suiv. L.A.E.

<sup>109</sup> Par. 52(5) L.A.E.

<sup>110</sup> *Loi sur l'emploi, la croissance et la prospérité durable*, L.C. 2012, ch. 19, art. 247.

à statuer sur la question du remboursement des prestations en matière d'assurance-emploi en dehors de la période normale de révision de 36 mois. Après avoir entendu la preuve sur l'assurabilité ou non d'un emploi, la Cour canadienne de l'impôt disposerait de l'ensemble des informations nécessaires pour déterminer l'existence ou non de déclarations fausses ou trompeuses. Pourtant, la Cour n'aura pas compétence pour déterminer si la Commission pouvait procéder à un nouvel examen concernant le remboursement des prestations au-delà du délai de 36 mois. Ainsi, deux procès devant des forums distincts avec les mêmes intervenants devront avoir lieu pour régler des questions qui sont fondamentalement rattachées, faisant ressortir les « anomalies [qui] peuvent résulter du système bicéphale établi par le législateur en matière d'assurance-[emploi] »<sup>111</sup>. Le juge de la Cour canadienne de l'impôt devra statuer sur l'assurabilité d'un emploi même s'il sait pertinemment qu'il y a absence de déclarations fausses ou trompeuses et que, par conséquent, en dehors du délai de 36 mois, la Commission ne pourrait pas exiger le remboursement des prestations si l'emploi est jugé non assurable.

À cet effet, il arrive que les juges, sans avoir la juridiction nécessaire pour le faire, estiment non justifiée l'imposition d'une pénalité sur le trop-payé de prestations pour de soi-disant fausses déclarations :

« [39] Conséquemment, il n'y avait pas lieu de pénaliser l'appelante, d'où je recommande très fortement que son dossier fasse l'objet d'une révision administrative pour qu'il soit tenu compte de cette absence de mauvaise foi et de ce qui m'apparaît être une exagération grossière, eu égard aux faits et circonstances entourant ce dossier.

[40] Je suis cependant conscient que cette recommandation déborde la juridiction qui m'est attribuée, ce qui m'empêche de pouvoir conclure de manière coercitive<sup>112</sup>. »

Pour reprendre les propos du juge en chef Rip de la Cour canadienne de l'impôt, nous sommes d'avis qu'« [i]déalement, la Cour devrait être un "guichet unique" pour les personnes qui veulent intenter une action en vertu de la *Loi* »<sup>113</sup>. Bien que ces propos aient été tenus dans le cadre d'une affaire portant sur la *Loi de l'impôt sur le revenu*, nous sommes d'avis qu'ils sont également d'actualité en matière d'assurance-emploi. En éliminant la

---

<sup>111</sup> *Université Laval c. Canada (Ministre du revenu national)*, 2002 CAF 171, par. 11.

<sup>112</sup> *Poirier c. Canada*, [2001] CanLII 952 (C.C.I.), par. 39-40.

<sup>113</sup> *Tozzi c. La Reine*, 2010 CCI 545, par. 13.

multiplicité des recours, une économie des ressources judiciaires s'ensuivrait. Il est regrettable que le législateur fédéral n'ait pas agi en ce sens lors de la réforme du régime de l'assurance-emploi en 2012<sup>114</sup>. Une modification à la *Loi sur l'assurance-emploi* à cet effet serait profitable autant pour les prestataires de l'assurance-emploi que pour l'État.

---

<sup>114</sup> *Loi sur l'emploi, la croissance et la prospérité durable*, précité, note 110.

# **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** – série 1; **Acquisition et réorganisation corporative** – série 2; **Planification fiscale et financière** – série 3; **Gestion du patrimoine fiscal et financier** – série 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  
Deloitte 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.

ALTRO LEVY S.E.N.C.R.L.

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

FINALTA CAPITAL CII-ITC INC.

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.