

« Chalandage fiscal » :
Pour une approche politique

Note de recherche du Réseau Justice Fiscale
soumise au ministère des Finances du Canada

**Alain Deneault,
Pascale Cornut St-Pierre
et Clément Camion**

Montréal, 11 décembre 2013

**Alain Deneault est docteur en philosophie de l'Université de Paris-8
et auteur de la monographie *Offshore*
(Montréal : Écosociété, New York : The New Press, Paris : La Fabrique)**

Pascale Cornut St-Pierre est doctorante à l'École de droit de Sciences Po, Paris.

**Clément Camion est diplômé de la Faculté de droit de l'Université McGill
(B.C.L. / LL.B.)**



Réseau pour la justice fiscale Québec

RJFQC

Le Réseau pour la justice fiscale Québec (RJFQC) est un organisme non partisan, indépendant, sans but lucratif, associé au réseau international Tax Justice Network. Le RJFQC vise à alimenter la réflexion sur la fiscalité comme outil collectif fondamental permettant de financer les services publics et de maintenir des politiques rigoureuses en matières sociales, environnementales et économiques.

5323, rue de Brébeuf, Montréal, H2J 3L8, contacts@rjfqc.net

Ce document peut être reproduit en tout ou en partie avec mention bibliographique.

« Chalandage fiscal » : Pour une approche politique

La notion de chalandage fiscal, au cœur de la consultation initiée par le ministère des Finances, désigne l'utilisation « abusive » du vaste réseau de conventions fiscales bilatérales entretenu par le Canada. Elle implique typiquement le recours à une entité plus ou moins factice située dans un pays avec lequel le Canada a conclu une convention fiscale, de façon à acheminer vers ce pays des bénéfices découlant d'activités économiques entreprises au Canada. Ce procédé permet à l'entreprise qui y a recours de profiter de l'allègement au titre de l'impôt canadien prévu par la convention, sans pour autant entretenir une présence économique réelle dans le pays signataire de la convention fiscale, ni y payer une juste part d'impôts.

Mais qu'est-ce que l'abus d'une convention fiscale ? L'idée qu'il soit possible pour un contribuable d'abuser des conventions fiscales est récente et heurte la tradition judiciaire. Elle laisse entendre qu'un usage approprié des conventions fiscales puisse être clairement identifié et par conséquent se distinguer d'un usage abusif. Or, plusieurs de ces conventions ont précisément pour objectif de permettre à des entreprises œuvrant dans plus d'une législation d'obtenir un traitement fiscal favorable. Exemple notoire, le Canada a signé une entente fiscale portant sur la non double imposition avec la Barbade en 1980, alors que cette législation impose les entités qu'on y crée à un taux oscillant entre 1 % et 2,5 % seulement. En 2012, les Canadiens y ont investi près de 60 milliards de dollars, faisant de ce minuscule pays la troisième destination des investissements directs canadiens à l'étranger. Notre État a également signé des conventions comparables avec tous les pays qui ont accepté de participer avec le nôtre à des Accords d'échanges de renseignements fiscaux (AERF), invitant ainsi les sociétés canadiennes qui investissent aux Bermudes et au Liechtenstein, par exemple, à transférer au Canada leurs fonds sous la forme de dividendes, sans payer d'impôts. Notre administration publique se trouve donc à inciter elle-même les Canadiens à recourir à des États qui sont notoirement des législations de complaisance, strictement aux fins de l'évitement fiscal. Il devient dès lors difficile pour lui de paraître crédible en cherchant à distinguer en pratique les bons recours aux conventions fiscales des mauvais. Le Canada se trouve dans la situation paradoxale de paver la voie vers les magasins de la fiscalité réduite tout en prétendant lutter contre le chalandage.

Nous dressons par conséquent trois constats.

1. La notion d'abus des conventions fiscales masque en vérité l'absence de consensus au sujet de la juste imposition des entreprises. Elle devrait pour cette raison faire l'objet d'un débat politique.

À l'heure actuelle, l'abus est généralement appréhendé à partir d'un critère *subjectif* fondé sur l'intention du contribuable ayant conduit les opérations contestées. Le Canada souhaite ainsi contrer le chalandage fiscal à l'aide du critère dit de « l'objectif principal », qui lui permettrait de ne pas accorder les avantages prévus par une convention fiscale « lorsque l'un des principaux objectifs des opérations effectuées consiste à obtenir ces avantages » (Document de consultation). Cette approche centrée sur les motivations du contribuable se heurte toutefois à un principe bien établi du droit canadien, selon lequel la planification fiscale est légitime, si bien que toute personne a le droit d'organiser ses affaires de façon à payer le moins d'impôts possible (*IRC c. Duke of Westminster* (1935), 19 T.C. 490, réaffirmé récemment par la Cour suprême du Canada relativement à la règle générale anti-évitement dans *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601). Suivant ce principe, les tribunaux canadiens ont jusqu'ici refusé de reconnaître comme abusifs les cas de chalandage fiscal qui leur ont été présentés. La Cour canadienne de l'impôt a ainsi affirmé que « le choix d'une convention fiscale pour minimiser l'impôt ne peut en soi être perçu comme une stratégie abusive » (*MIL (Investments) c. R.*, 2006 C.C.I. 460, para. 72 (confirmé par 2007 D.T.C. 5437 (Cour d'appel fédérale))).

Le Réseau Justice fiscale estime au contraire que l'abus des conventions fiscales consiste précisément en cette capacité qu'ont acquise les entreprises de choisir le lieu de leur imposition, indépendamment du lieu de leur activité économique réelle. Cet état de fait contredit l'esprit de la loi touchant aux enjeux fiscaux. De plus, cette capacité est profondément inégalitaire en ce qu'elle est hors de portée de la vaste majorité des particuliers ainsi que des petites entreprises. Elle découle directement de certains principes fondamentaux du droit des sociétés – notamment de la personnalité morale –, ce dont la population doit impérativement pouvoir débattre.

Une réponse cohérente au problème de l'érosion de la base d'imposition auquel les États sont actuellement confrontés devra appréhender l'abus de conventions fiscales à partir de critères nets et substantiels visant à déterminer la présence ou l'absence d'un véritable établissement économique dans l'État partie à la convention fiscale invoquée. Une telle approche devrait mener à remettre en question la pertinence de certaines conventions fiscales conclues avec des législations de complaisance qui figurent parmi les partenaires fiscaux préférés des entreprises canadiennes (l'Irlande, le Luxembourg, les Pays-Bas, la Barbade, les Bermudes, etc.).

2. À partir des prémisses actuelles du droit des sociétés commerciales et des conventions internationales, une distinction nette entre l'usage normal et l'usage abusif d'une convention fiscale est pratiquement impossible.

Derrière les sociétés par actions et autres véhicules corporatifs qui sont reconnus juridiquement, le droit ne sait pas voir l'*entreprise* même qui se trouve à utiliser ces véhicules juridiques afin de structurer ses activités. La **personnalité morale** est ici l'arbre qui cache la forêt. Accordée historiquement afin de protéger les actionnaires en limitant leur responsabilité personnelle par le biais du « voile corporatif » (*Salomon c. A. Salomon and Co.*, [1897] A.C. 22 (C.P.)), elle rend aujourd'hui le contrôle de l'activité de l'entreprise transnationale complexe en la présentant comme l'activité de plusieurs personnes autonomes liées entre elles par divers contrats. La multiplication des entités juridiques qui contribuent à la mise en œuvre de l'activité économique d'une entreprise de même que la multiplication des lieux d'incorporation de ces entités génèrent pour cette entreprise un vaste bassin de règles de droit, non seulement fiscales mais aussi sociales et environnementales, au sein duquel celle-ci est susceptible de puiser selon ses besoins. Ce phénomène a été décrit dans divers contextes sous les termes de « *forum shopping* » et de « *law shopping* ». Le chalandage fiscal (« *treaty shopping* ») constitue une dimension d'un phénomène plus large de mise en concurrence des États par l'institution d'un marché des juridictions nationales. C'est précisément l'organisation du droit de l'entreprise tel que mis en œuvre par les législations et les juridictions étatiques qui permet aujourd'hui le chalandage fiscal qu'il s'agit de combattre.

Afin de bien cerner le problème du chalandage fiscal, il est nécessaire de le situer, en ce sens, au carrefour d'un certain nombre de principes généralement acceptés au sein de l'ordre juridique libéral :

- **Principe de souveraineté** : tout État adopte librement les lois qu'il détermine. Les juridictions étrangères ont ainsi toute latitude pour créer des véhicules juridiques et les assujettir à des règles (fiscales, sociales, environnementales) toujours plus avantageuses pour les entreprises canadiennes.
- **Principe de libre entreprise** : les entreprises sont libres de découper leurs activités de façon plus ou moins déconnectée de leur activité économique réelle en utilisant les multiples véhicules juridiques que maintes juridictions mettent à leur disposition. Cette liberté leur permet de tirer parti des éléments les plus avantageux de chaque système juridique. Les notions de résidence, de bénéficiaire effectif, de contrôle ou de relais, parce qu'elles se concentrent sur une seule entité dans une seule juridiction à la fois, ne permettent pas à l'heure actuelle d'appréhender correctement la structure dont chaque entité fait partie.

- **Principe de libre circulation des capitaux :** les multiples entités ou véhicules juridiques composant l'entreprise forment un espace de circulation des capitaux grâce à une myriade de contrats : ventes, baux, prêts (parfois sans intérêt ou sans échéance), abandons de créances, assurances, etc. Ces transactions portent sur des objets de plus en plus virtuels, notamment par l'ajout fréquent de droits de propriété intellectuelle à la transaction, dont la juste valeur marchande est difficile à évaluer (marques de commerce, brevets, droits d'auteur). La croissance de l'économie de l'immatériel présage une utilisation croissante de la propriété intellectuelle à des fins d'évitement fiscal.

Au vu de ces principes, aborder le problème du chalandage fiscal sur la base d'un critère subjectif fondé sur la visée principale recherchée par une entreprise lors de ses opérations est voué à l'échec. En effet, outre les avantages fiscaux, la multitude d'avantages offerts par telle ou telle législation en matières bancaire ou corporative, notamment, permet aux sociétés canadiennes de justifier facilement le motif commercial réel de leurs opérations à l'étranger, et donc leur présence dans les États de complaisance et les paradis fiscaux. Par exemple, une compagnie minière canadienne peut justifier l'établissement d'une société de gestion de portefeuille au Luxembourg en invoquant, en plus de l'absence d'impôt sur les gains en capitaux, un régime de droit des sociétés peu exigeant, particulièrement convenable à une stratégie globale d'exploitation de mines en Afrique (c'est à peu de choses près ce qui a été invoqué dans *MIL*, au para. 49). À l'inverse, prouver sur la base de l'intention le caractère fictif et *a fortiori* le caractère abusif d'un arrangement contractuel ou d'une structure corporative semble utopique, au vu de notre tradition juridique.

3. Abuser d'une convention fiscale n'est pas une affaire d'intention. L'abus consiste plutôt en l'utilisation des dispositifs offerts par le droit de façon à séparer le bénéfice imposable du lieu des activités qui le génèrent.

Pour cette raison, une réponse efficace au problème du chalandage fiscal doit abandonner l'approche fondée sur le principal objectif et ses variantes centrées sur les motivations du contribuable, au profit d'un critère objectif visant à déterminer l'existence ou non d'un lien économique significatif du contribuable avec l'État invoqué. Une telle réorientation de la lutte contre le chalandage fiscal s'inscrit dans le plan d'action proposé récemment par l'Organisation pour la coopération et le développement économiques (OCDE), qui se propose de combattre plus efficacement « les cas d'imposition faible ou nulle associés à des pratiques qui *séparent artificiellement les bénéficiaires des activités qui les génèrent* ». À cette fin, l'OCDE propose de « réaligner les règles d'imposition sur la *substance économique* » (OCDE, 2013, p. 13).

Réaligner les règles d'imposition sur la substance économique, comme le propose l'OCDE, implique de retrouver l'entreprise qui se dissimule derrière les multiples personnes morales qui la structurent. À l'heure actuelle, l'enregistrement d'une société dans un pays suffit à en faire une résidente aux fins des conventions fiscales, et ce, parfois même en l'absence d'indices normalement associés à une activité économique locale (bureaux, employés, actionnaires ou revenus locaux). Avec un critère de résidence aussi formaliste, une entreprise peut aisément, et à peu de frais, multiplier les entités intermédiaires dans de nombreux pays afin d'y répartir ses bénéfices, sa présence locale se limitant souvent à une adresse postale, à un compte bancaire, ainsi qu'à la présence d'un personnel restreint ne justifiant pas les sommes que prétend générer l'entité particulière. Elle peut également inscrire des fonds dans des législations fiscalement responsables par le truchement d'une entité qui, toutefois, sert strictement de lieu de transition de ces fonds vers un État de complaisance. Le droit n'en considèrera pas moins chacune de ces entités comme des sujets de droit autonomes et sera très réticent à porter son regard au-delà de cette structure formelle.

Ce problème, dans le débat actuel sur le chalandage fiscal, est abordé par la lorgnette trop étroite de la société « relais ». En théorie, les autorités fiscales peuvent faire abstraction des entités factices, dont le rôle se réduirait à celui de marionnette ou de prête-nom, afin de tenir compte de la structure réelle de l'entreprise, de ceux qui la contrôlent et de ses bénéficiaires effectifs. De telles sociétés relais se voient ainsi refuser le bénéfice des conventions fiscales. Toutefois, la définition d'une société relais est tellement étroite, et son utilisation par les tribunaux canadiens tellement formaliste, qu'elle n'a aucune utilité pratique.

Cette approche se heurte en vérité au même écueil que la notion d'abus de convention fiscale. La société, en tant qu'instrument juridique, est dans sa forme même destinée à être un relais pour ses actionnaires. Il n'existe pour cette raison aucune distinction claire entre une « bonne » société et une société « factice » – un défaut de clarté qui sera systématiquement interprété en faveur du contribuable. La notion de société relais a ainsi été interprétée par les tribunaux canadiens à l'aune de la doctrine de la levée du voile corporatif, selon laquelle l'activité d'une société ne sera imputée à ses actionnaires que lorsque la société aura été l'instrument d'un comportement frauduleux. Cette levée du voile étant qualifiée de mesure « draconienne », le critère retenu pour conclure à une société relais s'avère extraordinairement élevé : la société relais est celle qui n'a « absolument aucune latitude » quant aux fonds concernés. Considérant qu'une société entièrement sous le contrôle d'une autre et obligée contractuellement à lui verser 90% de toutes les redevances reçues dans un délai de 30 jours ne satisfait pas à ce critère (*Velcro Canada c. R.*), force est de conclure que les tribunaux sont déterminés à ne pas se confronter au phénomène des sociétés relais.

Une lutte efficace contre le chalandage fiscal devra par conséquent se détourner du cas « exceptionnel » des sociétés relais, pour aborder de front le problème de l'usage normal des intermédiaires afin de structurer juridiquement l'entreprise et de

répartir ses bénéfices là où ils ne seront que peu ou pas imposés. Cela implique que les parlementaires canadiens fassent preuve de volonté, sans plus attendre qu'une instance telle que l'OCDE fournisse le mode d'emploi. Les bénéfices d'une entreprise doivent être imposés là où est menée l'activité économique qui les génère. Ce lieu peut être identifié à partir de certains indices matériels concrets – notamment le lieu où se trouvent les individus qui produisent ou bénéficient concrètement des richesses produites par l'entreprise. Les parlementaires doivent donc insister sur le principe sociologique voulant que la valeur qu'une entreprise revendique soit en grande partie générée par son personnel là où il travaille, plus que par elle-même ou que par les seuls investisseurs. Il doit donc nécessairement s'agir d'un lieu matériel et non virtuel, d'un lieu géographique et non juridique.

Conclusion

Cette approche axée sur la présence tangible d'une entreprise dans l'État où la société qui lui donne forme prétend résider suppose logiquement la résiliation des conventions fiscales signées par le Canada avec des États de complaisance notoirement reconnus comme tels de par le monde.

Elle incite également le législateur canadien à considérer désormais en droit fiscal les entreprises multinationales canadiennes comme un tout, plutôt que d'imposer leurs filiales une à une comme s'il s'agissait d'entités indépendantes. Une voie pour ce faire serait d'instaurer un mécanisme de répartition proportionnelle du revenu consolidé de l'entreprise multinationale. Le législateur pourrait en cela s'inspirer de la juriste australienne Kerrie Sadiq, pour qui la structure de la multinationale ne saurait constituer seulement la somme de ses parties.

Cette lecture appelle enfin le développement de dispositifs législatifs qui pénalisent explicitement les sociétés ainsi que tout contribuable mettant en œuvre un plan dans au moins deux juridictions de telle sorte qu'une entité « reçoive un enrichissement net après impôt (réel ou potentiel) supérieur à celui qu'elle aurait reçu abstraction faite de toutes les entités qui s'interposent entre elle et la source de son enrichissement », pour utiliser l'expression du professeur de fiscalité de HEC Montréal, Jean-Pierre Vidal.

En somme, les mécanismes concrets envisagés par le ministère des Finances afin de contrer le chalandage fiscal devraient mettre en œuvre un principe général selon lequel la structure juridique de l'entreprise ne doit plus être un instrument de planification fiscale internationale.

Bibliographie

Loomer, Geoffrey T. (2009), « Tax Treaty Abuse: Is Canada Responding Effectively? », Working Paper, Oxford University Center for Business Taxation.

OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*.

Chavagneux, Christian et Ronen P. Palan (2012), *Les paradis fiscaux*, 3^e éd., Paris, La Découverte.

Deneault, Alain (2010), *Offshore, paradis fiscaux et souveraineté criminelle*, Paris, La Fabrique / Montréal, Écosociété.

Henry, James S. et Tax Justice Network (2012), *The Price of Offshore Revisited*, Tax Justice Network, juillet 2012, en ligne : http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/The_Price_of_Offshore_Revisited_Presenter_120722.pdf.

Palan, Ronen, Richard Murphy et Christian Chavagneux (2010), *Tax Havens: How Globalization Really Works*, Ithaca (N.Y.), Cornell University Press.

Robé, Jean-Philippe (1995), « L'entreprise en droit » 29 *Revue Droit et société* 117-136.

Sadiq, Kerrie (2012), « Taxation of Multinational Financial Institutions, Using Formulary Apportionment to Reflect Economic Reality », Séminaire *Transfer Pricing: Alternative Methods of Taxation of Multinationals*, Helsinki, juin 2012, <http://taxjustice.blogspot.ch/2012/07/helsinki-transfer-pricing-presentations.html>.

Vidal, Jean-Pierre (2010), « La concurrence fiscale favorise-t-elle les planifications fiscales agressives », in Jean-Luc Rossignol (dir.), *La gouvernance juridique et fiscale des organisations*, Paris, Éditions Tec & Doc.