

ÉCHEC **AUX** **PARADIS FISCAUX**

**RÉFORMER ET MODERNISER LES RÈGLES
CANADIENNES SUR LES PRIX DE TRANSFERT**

Mémoire

**Présenté au ministère des Finances du
Canada
Juillet 2023**

PRÉSENTATION DU COLLECTIF ÉCHEC AUX PARADIS FISCAUX

Né en 2010, le Collectif Échec aux paradis fiscaux regroupe des organisations de la société civile québécoise issues des mouvements syndical, étudiant, communautaire, économique. Il compte près de 1,7 million de membres. Le Collectif a comme mandat de nourrir le débat public sur le phénomène du recours aux paradis fiscaux et de formuler, soutenir et diffuser des pistes de solution pour y mettre fin. L'éducation citoyenne, la concertation auprès des parlementaires et la mobilisation populaire comptent parmi les moyens d'action du Collectif.

MEMBRES DU COLLECTIF ÉCHEC AUX PARADIS FISCAUX

- Alliance du personnel professionnel et technique de la santé et des services sociaux (APTS)
- Association des retraitées et retraités de l'éducation et des autres services publics du Québec (AREQ-CSQ)
- Association québécoise pour la taxation des transactions financières et pour l'action citoyenne (ATTAC-Québec)
- Caisse d'économie solidaire
- Centrale des syndicats démocratiques (CSD)
- Confédération des syndicats nationaux (CSN)
- Centrale des syndicats du Québec (CSQ)
- Fédération autonome de l'enseignement (FAE)
- Fédération des travailleurs et des travailleuses du Québec (FTQ)
- Fédération étudiante collégiale du Québec (FECQ)
- Fédération interprofessionnelle de la santé (FIQ)
- Fédération québécoise des professeures et des professeurs d'université (FQPPU)
- Les AmiEs de la Terre de Québec (ATQ)
- Solidarité populaire Estrie (SPE)
- Syndicat canadien de la fonction publique, section Québec (SCFP-QC)
- Syndicat de la fonction publique et parapublique du Québec (SFPQ)
- Syndicat des Métallos
- Syndicat des professionnelles et professionnels du gouvernement du Québec (SPGQ)
- Union des consommateurs
- Union étudiante du Québec (UEQ)

RECHERCHE ET RÉDACTION

- William Ross, chercheur indépendant
- Edgar Lopez-Asselin, coordonnateur du collectif Échec aux paradis fiscaux

POUR JOINDRE LE COLLECTIF

coordination.epf@gmail.com

<http://www.echecparadisfiscaux.ca/>

Toute reproduction de ce document, en tout ou en partie, est autorisée à la condition d'en citer intégralement et explicitement la source.

Table des matières

Table des matières	2
La position du collectif	3
L'impôt unitaire en bref	4
Introduction	5
1. La parité fiscale	7
2. Les insuffisances d'un régime hybride	10
3. Des solutions à notre portée	14
Conclusion	16
Bibliographie.....	18

La position du collectif

Le collectif Échec aux paradis fiscaux accueille avec circonspection le projet de réforme des règles canadiennes sur les prix de transfert proposé par le gouvernement du Canada. Bien qu'une modernisation de ces règles soit à notre avis nécessaire afin de garantir l'intégrité du système fiscal canadien, la solution privilégiée par le gouvernement, qui consiste à importer le consensus international contenu dans les *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert*, n'atteint pas l'objectif de parité fiscale entre entreprises associées et entreprises indépendantes fixé dans le document de consultations publiques.

Il existe pourtant des solutions alternatives. Le présent mémoire soutient la nécessité de considérer de telles solutions :

- 1) En soulignant les incohérences du principe de pleine concurrence, qui se trouve au fondement du consensus mis en œuvre par l'OCDE ;
- 2) En illustrant les conséquences délétères de la réforme poursuivie par le gouvernement canadien, notamment sur la structure du régime fiscal canadien et le pouvoir d'action de l'Agence du revenu du Canada ;
- 3) En présentant les principes directeurs d'un modèle alternatif crédible, le système d'**imposition unitaire**, qui fait depuis des années l'objet de discussions soutenues au sein des sphères universitaire et associative.

L'impôt unitaire en bref

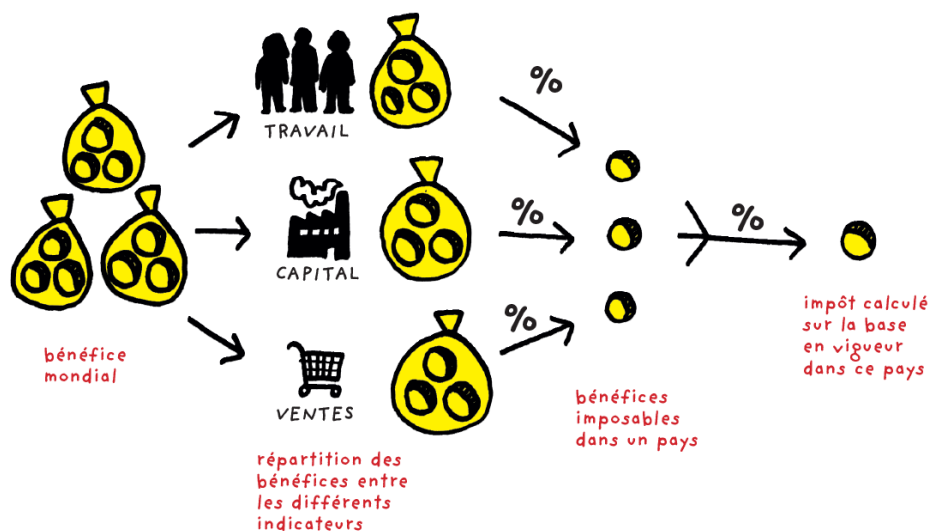
Le problème

Actuellement, chaque filiale d'une société multinationale est imposée comme étant une entité distincte. Cela permet aux multinationales d'organiser leurs affaires et de procéder à des transactions entre l'ensemble de leurs filiales afin de minimiser leurs factures globales d'impôt.

Il s'agit de ce qu'on appelle la **manipulation des prix de transfert**.

Les **prix de transfert** sont les prix que se facturent entre elles les filiales d'un même groupe multinational. En optimisant abusivement les opérations des filiales relevant d'une même multinationale, cette dernière peut déclarer artificiellement ses profits dans des paradis fiscaux et ne pas payer d'impôt sur ses profits.

Pourtant, chaque groupe multinational constitue en réalité une seule et même entreprise, peu importe le nombre de filiales et d'entités légales qui la composent. **Les multinationales devraient donc être imposées comme une entreprise unique.**



Source : ATTAC-France, « La taxation unitaire pour lutter contre l'évasion fiscale des multinationales », 2018, p. 17.

Comment ça fonctionne

Avec un système d'imposition unitaire, les impôts payés par une multinationale sur ses profits consolidés **seraient répartis entre les pays** dans lesquels cette multinationale fait affaire.

Cette répartition serait effectuée sur la base d'une formule qui prendrait en compte divers facteurs tels que les **ventes**, les **actifs** et le **nombre d'employés par pays**. L'idée est de répartir les impôts perçus globalement entre chaque pays **en fonction des activités réelles** que la multinationale y exerce.

Il ne serait donc plus possible pour une multinationale d'optimiser ses opérations pour faire déclarer ses profits dans un paradis fiscal puisqu'elle serait imposée à la hauteur de ses profits réalisés dans l'ensemble des pays où elle est active.

Introduction

Les présentes consultations publiques sur la réforme et la modernisation des règles canadiennes sur les prix de transfert marquent la conclusion imminente d'un important cycle de réforme législative. Avec les éventuelles discussions entourant l'adoption des règles relatives à la *Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, la réforme du régime d'imposition des prix de transfert intra-groupes constitue l'une des dernières étapes de la modernisation du régime fiscal canadien initiée il y a maintenant une dizaine d'années. Élément central de cette réforme, la question des prix de transfert fait depuis des années l'objet de discussions soutenues dans le monde académique, ainsi que dans divers forums internationaux¹. Après quelques années d'hésitation, le gouvernement du Canada a finalement annoncé la réforme du régime fiscal applicable en matière de prix de transfert dans le Budget fédéral 2021².

Les dernières consultations législatives en matière de politique fiscale, notamment celles sur le renforcement de la transparence de la propriété effective des sociétés (Innovation, Sciences et Développement économique Canada, février 2020) et sur la modification de la règle générale anti-évitement (ministère des Finances, septembre 2022), ont habitué le public canadien à une approche démocratique de ces thèmes en ouvrant la porte au dialogue sur un large éventail de questions. Aussi sommes-nous surpris de découvrir un tout autre contexte politique pour la présente consultation. Cette dernière ne sollicite l'avis des Canadiennes et Canadiens que sur un nombre fort réduit de problèmes. Loin de s'en cacher, le ministère fédéral des Finances annonce vouloir par ces consultations aligner « l'application du principe de pleine concurrence dans les règles de prix de transfert du Canada avec le consensus international actuel »³. Les grandes décisions politiques, doit-on ainsi comprendre, ont déjà été tranchées en amont lors de rencontres réunissant les principaux décideurs politiques internationaux et des représentants de grandes sociétés multinationales. Il ne reste plus, au moment de l'ouverture des présentes consultations, qu'à décider du menu détail de ce qui sera l'un des piliers de la politique fiscale internationale du Canada au cours des prochaines années.

¹ Rappelons que la critique du principe de pleine concurrence et l'examen d'alternatives, dont l'imposition unitaire, peuvent être retracés jusqu'en 1986, année de la publication de l'article « The Unitary Method and the Myth of Arm's Length » de Stanley Langbein dans la revue *Tax Notes*. Pour des renseignements supplémentaires au sujet de l'histoire du problème des prix de transfert, voir Sol Picciotto, « Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations », *Site du Tax Justice Network*, 2012, p. 1-12. En ligne : https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_Nov_2012.pdf

² Gouvernement du Canada, *Budget 2021 : Une relance axée sur les emplois, la croissance et la résilience*, avril 2021, p. 357.

³ Ministère des Finances, *Consultation sur la réforme et la modernisation des règles canadiennes sur les prix de transfert*, juin 2023, p. 4.

Dans le cadre de sa nouvelle campagne, le collectif Échec aux paradis fiscaux (EPF) s'est doté d'un mandat fort en faveur de la réforme du régime fiscal applicable aux grandes sociétés multinationales⁴. Le parti pris du collectif EPF en faveur du débat de fond sur les enjeux politiques fiscaux et de l'éducation populaire l'engage à aller défendre, au nom de ses membres, cette proposition dans le débat public, dont le processus de consultations est l'une des instances éminentes. Le dialogue démocratique est ainsi non seulement l'une des conditions de possibilité de la mission de notre collectif, mais également du débat législatif. Nous regrettons de constater que ce dialogue démocratique ne trouve pas dans la présente consultation le rôle central qui devrait lui revenir.

Plutôt que d'intervenir sur les questions identifiées par le document de consultation, qui réduisent à notre avis le problème à une question technique, le collectif Échec aux paradis fiscaux entend contester ici l'évidence que représente le consensus défendu par le gouvernement et montrer que des solutions alternatives plus ambitieuses, mais réalistes, pourraient être embrassées.

⁴ Échec aux paradis fiscaux, « Encaisser ». En ligne : <https://www.echecparadisfiscaux.ca/agir/demasquer-condamner-encaisser/encaisser/>.

1. La parité fiscale

Dans le document de consultation, le gouvernement affirme procéder en fonction d'un consensus international sur l'application du principe de pleine concurrence, lequel « cherche à établir une parité fiscale entre les entreprises associées et les entreprises indépendantes. »⁵ D'une part, nous critiquons l'idée selon laquelle la parité fiscale pourrait être atteinte grâce au principe de pleine concurrence et d'autre part, l'idée que le consensus évoqué soit un consensus rationnel.

Il n'est pas clair comment le principe de pleine concurrence peut répondre aux problèmes créés par la disparité entre les entreprises multinationales (EM) et les entreprises indépendantes. Comme le souligne la Commission indépendante pour la réforme de l'impôt international (ICRICT)⁶, « les multinationales modernes sont des entités unifiées et hautement intégrées, sous contrôle unique et possédant un seul ensemble de propriétaires. »⁷ Les multinationales agissent dans les faits comme des agents économiques indivisibles et utilisent la fiction juridique qui sépare l'acteur économique unique en une myriade d'entités juridiques autonomes les unes des autres afin de multiplier leurs avantages fiscaux et légaux.

Comme l'affirme Franck Jovanovic dans *Finance offshore et paradis fiscaux*, les sociétés multinationales évoluent dans un univers juridique doublement différent de celui de la vaste majorité des entreprises indépendantes. D'une part, en étant présentes dans plusieurs juridictions, ces entreprises peuvent bénéficier des avantages fiscaux d'une pluralité de juridictions en découpant leur propre activité en plusieurs divisions juridiques afin de les établir dans les endroits plus profitables. La même logique peut d'ailleurs s'appliquer au sujet d'avantages légaux autres que fiscaux concernant par exemple le droit du travail, la protection de l'environnement, etc. D'autre part, les multinationales ont recours massivement aux pratiques rendues possibles grâce à la finance extraterritoriale, pratiques qui impliquent des transactions financières « effectuées dans un territoire (pays, territoire, État, etc.) sans lien avec une activité économique au sein de ce territoire »⁸ et qui bénéficient des protections extraterritoriales d'usage (anonymat, opacité, taux d'imposition extrêmement faible).

⁵ Ministère des Finances, *supra* note 3, p. 6.

⁶ En anglais : *Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation*.

⁷ Commission indépendante pour la réforme de l'impôt international, « Une feuille de route pour améliorer les règles d'imposition des multinationales: un avenir plus équitable pour la fiscalité mondiale », février 2018, p. 6. En ligne : <https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5a78f8d8085229f7204d8c2c/1517877477309/ICRICT+Unitary+Taxation+FRENCH+Feb2018.pdf>.

⁸ Franck Jovanovic, *Finance offshore et paradis fiscaux : Légal ou illégal ?*, Québec, Presses de l'Université du Québec, 2022, p. 54.

Pour ces deux raisons, s'il n'est posé que dans la question des prix de transferts, le principe de pleine concurrence reste largement insuffisant et abstrait en ce qu'il ne tient pas compte de l'ensemble des relations structurantes qui donnent aux multinationales leur avantage concurrentiel. Autrement dit, nous mettons en question l'interprétation selon laquelle dans l'état actuel des choses, la parité entre les entreprises multinationales et les entreprises indépendantes peut être résolue par des mécanismes de concurrence.

Prenons un cas d'exemple : un des défis auquel fait face la notion de pleine concurrence tient dans la capacité de pouvoir créer des comparatifs (étapes obligatoires pour évaluer le juste prix) à propos de transactions dont la particularité de l'objet le rend incalculable. Des transactions entre entités associées qui impliquent des algorithmes largement secrets (par exemple, Alphabet et Meta) ou des prix d'utilisation de la marque de commerce (par exemple, Starbucks) empêchent tous les comparatifs possibles avec des entreprises indépendantes. Couplée à l'usage répandu du recours aux paradis fiscaux, cette impossibilité de comparaison rend impossible d'utiliser le principe de pleine concurrence dans les mécanismes du prix de transfert afin de créer une situation paritaire. Comme l'indique l'ICRICT, procéder d'une telle manière reviendrait à oblitérer le caractère oligopolistique des multinationales :

Les règles de fixation des prix de transfert essaient de construire des prix pour les transactions entre entités faisant partie des multinationales comme si elles étaient indépendantes, ce qui est en contradiction avec la réalité économique d'une multinationale moderne - une entreprise unifiée organisée pour tirer profit de l'intégration entre les juridictions. Les grandes multinationales sont des oligopoles et, dans la pratique, il n'existe pas d'entreprises locales indépendantes véritablement comparables pouvant servir de référence.⁹

Qui plus est, aujourd'hui, la finance extraterritoriale n'est pas seulement une externalité exceptionnelle de la finance mondiale. Le modèle de développement des nouvelles multinationales intègre « dès leur conception la dimension offshore dans leur organisation (souvent complexe). Dit autrement, parallèlement à la mise en production de l'innovation technologique, de produits ou de services que ces sociétés vont commercialiser, celles-ci mettent en place des structures *offshores* afin de bénéficier des avantages des outils de la finance *offshore*. »¹⁰

Dans ces circonstances, le terme « principe de pleine concurrence » ne peut valoir comme modèle de parité. Les entités multinationales évoluent dans un monde économique et

⁹ Commission indépendante pour la réforme de l'impôt international, *supra* note 6, p. 5.

¹⁰ Frank Jovanovic, *supra* note 7, p. 177.

juridique parfaitement arraisonné à leurs intérêts et qui va à l'encontre des préoccupations de la vaste majorité des autres acteurs économiques, incluant les entreprises indépendantes. Les ambitions de parité fiscale que nous partageons avec le gouvernement s'abîment dans le gouffre qui sépare la réalité des entreprises multinationales et des entreprises indépendantes. Le gouvernement doit se ressaisir et réaliser que la parité via la concurrence est un conte de fées. Cette idéologie ne tient plus la route.

En faisant la promotion de l'idée selon laquelle la réforme actuelle pourrait créer les conditions pour la parité entre les entreprises multinationales et les entreprises indépendantes, le gouvernement du Canada contribue à raffermir un consensus imposé d'en haut qui ne reflète pas réellement les intérêts des entreprises indépendantes, mais joue le jeu des multinationales en conservant la fiction selon laquelle la disparité entre celles-ci et les entreprises indépendantes ne serait qu'une disparité quantitative et non le résultat d'une rupture qualitative dans la façon de structurer l'activité économique.

Comme le rappelle l'ICRICT, « les discussions lors des réunions de consultation publique du BEPS¹¹ ont été dominées par les multinationales, qui sont systématiquement plus nombreuses que les représentants de la société civile, des universités, du monde du travail et des pays, et sont souvent doublement représentées par leurs conseillers fiscaux et des organisations patronales, en plus des dirigeants d'entreprises. »¹² Dans le contexte des négociations internationales supervisées par l'OCDE, le terme consensus est un abus de langage et son usage est sophistique : le consensus dont il est question constitue une unité imposée depuis le haut. Le collectif Échec aux paradis fiscaux invite donc le gouvernement à considérer des pistes de solution plus audacieuses, qui ne se laissent pas bernier par l'apparence démocratique et consensuelle du mode de fonctionnement de l'OCDE.

¹¹ Initié en 2012, le BEPS, ou *Base Erosion and Profit Shifting* (en français : Érosion de la base d'imposition et transfert des bénéfices) est un protocole qui lie les pays membres de l'OCDE au sein d'un « cadre inclusif » et dont l'objectif est d'accroître la transparence et la collaboration fiscales entre les pays participants. Le projet BEPS est notamment à l'origine des dernières modifications majeures apportées aux *Principes applicables en matière de prix de transfert*, dont s'inspire le gouvernement canadien dans le cadre des présentes consultations.

¹² Commission indépendante pour la réforme de l'impôt international, *supra* note 6, p. 13.

2. Les insuffisances d'un régime hybride

Historiquement, le Canada a adopté à l'instar des autres pays occidentaux¹³ une solution mitoyenne au problème de l'imposition des sociétés multinationales opérant sur son territoire et de leurs sociétés apparentées. Le régime fiscal canadien applicable en matière de prix de transfert reconnaît la légitimité du principe de pleine concurrence, censé régir les transactions entre des sociétés indépendantes aux intérêts économiques opposés, mais reconnaît également au fisc le pouvoir de corriger le traitement fiscal de certaines opérations s'écartant de manière excessive de l'application de ce principe. En dépit donc de son adhésion à l'approche classique dite des « entités indépendantes », le régime fiscal actuellement en vigueur intègre des éléments relevant de l'approche dite « unitaire »¹⁴, permettant de pallier certaines insuffisances de la fiction juridique concernant le principe de pleine concurrence maintenue par le droit fiscal canadien.

Il apparaît clairement, à la lecture du *Document de consultation*, que le Canada n'entend pas renier le principe de cette solution mitoyenne dans le cadre des présentes consultations, bien

L'article 247 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est l'une des principales dispositions intégrant le principe de pleine concurrence au droit fiscal canadien. Il énonce une **règle de redressement** qui permet à l'administration fiscale de contester les opérations de prix de transfert aux conséquences fiscales jugées excessives.

que la proposition législative avancée par le gouvernement présente des pistes de solution aux difficultés d'application du principe de pleine concurrence, tel qu'il se trouve actuellement formulé à l'art. 247 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR)¹⁵. L'approche préconisée par le ministère fédéral des Finances consiste, dans le sillage de la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Cameco*¹⁶, à élargir le bassin

d'informations pertinentes dans le cadre de l'analyse d'une transaction fondée sur l'art. 247 LIR, s'éloignant ainsi de l'application littérale de la fiction juridique des entités indépendantes.

¹³ Sol Picciotto, « Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms », *Centre international pour la fiscalité et le développement*, juin 2016, p. 9-10. En ligne : <https://www.ictd.ac/publication/taxing-multinational-enterprises-as-unitary-firms/>.

¹⁴ À propos de l'approche unitaire en matière d'imposition des sociétés multinationales, cf. *infra*. « Section 4 », p. 12.

¹⁵ *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC 1985, c 1 (5^e supp), art 247.

¹⁶ *Cameco Corporation c. La Reine*, 2018 CCI 195 (décision maintenue en appel). La décision de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Cameco* a illustré les insuffisances de la règle de redressement contenue à l'art. 247 LIR qui, en l'absence d'une règle explicite exigeant l'analyse de la transaction contrôlée à l'aune de ses caractéristiques économiquement pertinentes, incite la cour à se reporter aux aspects formels de l'opération. Les modifications proposées par le ministère des Finances (Annexe A du document de consultation) visent entre autres à contourner cette difficulté en mettant l'accent sur la nature réelle de l'opération contrôlée.

Or, à l'heure de la prévalence du modèle économique de l'EM, en refusant d'entamer la transition vers un système d'imposition unitaire, le gouvernement entretient l'ambiguïté juridique qui caractérise le régime canadien applicable en matière de prix de transfert. La synthèse approximative d'éléments provenant de deux sources normatives concurrentes, les approches « unitaire » et « entités indépendantes », entraîne au sein du droit fiscal canadien des problèmes d'ordre à la fois méthodologique et pratique. Nous proposons ici un survol rapide de ces problèmes, qui donne un aperçu des défis qui attendent les autorités fiscales avec l'entrée en vigueur de la réforme proposée.

Exploiter adéquatement les données recueillies

La stratégie retenue par le gouvernement consiste à élargir le cadre d'analyse afin de mettre l'accent sur « la nature réelle des transactions »¹⁷ en insistant entre autres sur les caractéristiques économiques pertinentes des opérations analysées plutôt que sur leurs seules conditions contractuelles. En principe, cette avenue est la bonne, puisqu'elle permettrait de renverser la tendance qui poussait jusqu'à présent les tribunaux canadiens à favoriser une interprétation formelle des dispositions relatives aux prix de transfert, interprétation certes juste en droit, mais largement ignorante des déterminations réelles des relations entre entités d'un même groupe multinational. La mise en œuvre d'une telle réforme en droit canadien implique plus précisément, comme l'expriment déjà les *Principes applicables en matière de prix de transfert* de l'OCDE, la révision de la notion de comparabilité ainsi que la cueillette d'une quantité plus importante d'informations sur les activités financières et économiques des EMs¹⁸.

Cependant, le succès de cette réforme est compromis par le refus du gouvernement - et, plus généralement, des autorités chargées de la coordination des réformes fiscales à l'échelle internationale - de se donner une perspective globale des activités des groupes multinationaux. La masse d'informations recueillies au cours des dernières années grâce notamment à la mise en œuvre de l'Action 13 du projet BEPS sur les déclarations pays par pays des entreprises multinationales fournit aux autorités fiscales canadiennes les renseignements nécessaires à une juste appréhension de la structure financière de ces groupes ainsi que de la répartition des revenus et bénéfices entre les différentes filiales.

Pourtant, la conception de l'imposition des multinationales favorisée par le gouvernement rend ces informations largement inexploitable. L'analyse de comparabilité confine l'action des autorités fiscales à une approche à-la-pièce qui intervient essentiellement au stade de la sanction

¹⁷ Ministère des Finances, *supra* note 3, p. 5.

¹⁸ *Ibid.*, p. 12.

de stratagèmes fiscaux déjà opérés. Ainsi, en plus des problèmes stratégiques évidents (initiative fiscale accordée aux EMs, taux de succès bas devant les tribunaux provoquant l'abandon précoce de possibles contestations, entre autres), la réforme proposée contraint le fisc canadien à un point de vue tronqué et méthodologiquement obsolète sur les facteurs qui déterminent les opérations fiscales des EMs. Plutôt que de colmater les brèches, l'approfondissement de l'analyse des opérations de prix de transfert accentue donc une contradiction bien réelle au sein de notre régime fiscal qui mine l'application de l'art. 247 LIR.

S'il faut accorder foi à l'affirmation selon laquelle « le défi en matière de politique fiscale posé par *Cameco* consiste à élaborer des règles sur les prix de transfert qui exigeront une *répartition raisonnable des bénéfices [...] dans l'ensemble des chaînes de valeur* appuyant les transactions intra-groupes [...] »¹⁹, la volonté d'intégrer le consensus international au droit canadien manque de toute évidence sa cible. Le mode d'intervention en aval qui est celui du fisc canadien dans le cadre de l'analyse des opérations de prix de transfert doit céder le pas à la mise en œuvre d'un régime fiscal applicable aux entreprises multinationales adapté aux mutations de l'économie contemporaine. Les données issues des déclarations pays-par-pays, qui doivent permettre de faire sens du caractère unitaire de l'activité des multinationales, de l'*offshorisation* de leurs opérations financières et du chalandage fiscal, ne sont investies de leur plein potentiel explicatif qu'une fois conjuguées à une approche qui redéfinit l'assiette fiscale des multinationales à l'aune de résultats globaux de celles-ci. On ne saurait donc espérer des résultats foncièrement différents d'une réforme qui ne s'attaque pas à la racine du problème.

Réduire la capacité d'action de l'ARC

Les problèmes pratiques et opérationnels évoqués plus haut découlent quant à eux directement des difficultés méthodologiques qu'entraîne l'incompatibilité entre la fiction juridique sur laquelle repose l'analyse de comparabilité et la complexification de l'étude des facteurs économiquement pertinents d'une transaction. Le caractère hybride du régime canadien de prix de transfert n'affecte pas uniquement la cohérence du système fiscal canadien, mais limite également la capacité de l'Agence du revenu du Canada (ARC) de capter les impôts évités grâce à la fixation des contrats intra-groupes.

Contrairement à l'argument défendu jusqu'à encore tout récemment par les cours canadiennes²⁰, l'incertitude en matière fiscale ne joue pas en défaveur du contribuable visé par

¹⁹ Ministère des Finances, *supra* note 3, p. 20. Nos italiques.

²⁰ Voir entre autres les motifs de la majorité dans l'affaire *Canada c. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 CSC 49, para 1, qui reprend une tradition interprétative bien ancrée dans l'histoire du droit fiscal canadien.

une nouvelle cotisation fondée sur l'art. 247 LIR. S'il faut effectivement s'efforcer de garantir au contribuable *moyen* la certitude et la prévisibilité de ses obligations fiscales, l'ambiguïté juridique devient une arme supplémentaire dans l'arsenal des EMs²¹. Pour veiller à leurs intérêts fiscaux, ces entreprises font appel à de grands cabinets d'audit financier, dont les moyens techniques et économiques sont souvent supérieurs à ceux des autorités chargées de faire appliquer la loi. Les scandales récents de fuites de documents financiers ont d'ailleurs permis d'exhiber l'ingéniosité des stratagèmes concoctés par ces cabinets, qui sont taillés sur mesure pour esquiver les engagements fiscaux de leurs clients.

Dans le cas qui nous occupe, une analyse de la « nature réelle des transactions » complexifie considérablement la tâche de contrôle dévolue à l'administration fiscale. En intégrant une dimension matérielle à une procédure jusqu'alors essentiellement formelle, l'évaluation des transactions intra-groupes quitte le domaine de l'interprétation strictement juridique pour rejoindre celui, plus concret, de l'analyse économique. Une telle modification impliquerait ainsi, de la part de l'administration fiscale, la mobilisation de ressources conséquentes consacrées 1) à la formation de ses équipes au nouveau type d'analyse requis par l'art. 247 LIR (*capacity-building*) et 2) à la préparation des procédures judiciaires que l'ambiguïté du régime hybride ne manquera pas d'entraîner.

Or, les activités de l'ARC sont affectées depuis des années par un sous-financement chronique, dénoncé notamment par l'Institut professionnel de la fonction publique du Canada (IPFPC)²². Si le gouvernement a effectivement procédé à une importante injection de fonds à son arrivée au pouvoir en 2015, le financement de l'ARC n'a cependant toujours pas retrouvé le niveau qu'il connaissait au début des années 2000, et ce, en dépit des défis croissants que présentent depuis quelques années la fiscalité internationale et l'évitement fiscal. Nous craignons qu'en l'absence d'un financement adéquat, la mise en œuvre de la réforme du régime canadien en matière de prix de transfert ait une incidence telle sur le budget opérationnel de l'ARC qu'elle limite davantage les activités de celle-ci. Pour prévenir une telle situation, il faut s'assurer que l'administration fiscale dispose de moyens méthodologiques et pratiques à la hauteur de ses responsabilités.

²¹ Public Services International, « Promotion of Inclusive and Effective Cooperation at the United Nations : Submission to the Secretary General », *Département des affaires économiques et sociales – Organisation des Nations unies*, p. 2. En ligne :

https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-03/Public%20Services%20International_Input%20Tax%20Report.pdf.

²² Institut professionnel de la fonction publique du Canada, « Promotion de l'équité fiscale ». En ligne : <https://pipsc.ca/fr/nouvelles-et-enjeux/promotion-de-lequite-fiscale>.

3. Des solutions à notre portée

À notre avis, la seule approche apte à créer un cadre de parité fiscale entre les entreprises multinationales et les entreprises indépendantes est celle de l'imposition unitaire qui signifie « l'abandon de l'imposition des multinationales par entités distinctes et l'utilisation de règles de prix de transfert pour déterminer la répartition des bénéfices afin de les imposer en tant que sociétés unitaires. »²³

Le principe de l'imposition unitaire propose de réformer la fiscalité internationale des sociétés multinationales afin de les imposer sur la base de leur profit global plutôt que sur celui qui est réalisé dans chacune de leurs filiales. Les impôts à payer dans chaque pays seraient déterminés par une formule de répartition à définir en fonction de l'activité économique de chaque multinationale dans ces pays. Avec un système d'imposition unitaire, les impôts payés par une multinationale sur ses profits consolidés seraient répartis entre les pays dans lesquels cette multinationale fait affaire.

Cette répartition serait effectuée sur la base d'une formule qui prendrait en compte divers facteurs tels que les ventes, les actifs et le nombre d'employé·e·s par pays. L'idée est de répartir les impôts perçus globalement entre chaque pays en fonction des activités réelles que la multinationale y exerce.

Dans un tel contexte, l'intérêt de la manipulation des prix de transfert disparaît. Il n'y aurait plus d'avantages pour une multinationale à optimiser ses opérations pour faire déclarer ses profits dans un paradis fiscal puisqu'elle serait imposée à la hauteur de ses profits réalisés dans l'ensemble des pays où elle est active. Ce principe possède en outre un autre avantage non négligeable : il ne complexifie pas le travail des agences de revenu.

En gros, le modèle de l'imposition unitaire supprime le problème de la manipulation des prix de transfert plutôt que de le garder en vie de manière contrôlée.

Certes, la proposition d'une taxation unitaire repose sur un effort coordonné internationalement. La solution proposée actuellement par le gouvernement semble l'exclure d'emblée au nom du consensus fabriqué par l'OCDE. Il est cependant bel et bien possible pour le Canada d'agir dans la direction de la taxation unitaire sans pour autant s'isoler de la communauté internationale et des pays avec qui le Canada a signé des accords fiscaux. Comme le suggère l'ICRICT:

En l'absence d'une coordination et d'un accord au niveau mondial [pour la fiscalité unitaire], un pays ou une région au niveau individuel pourrait envisager de mettre en œuvre la répartition globale selon une formule dans le cadre d'un régime national fiscal

²³ Commission indépendante pour la réforme de l'impôt international, *supra* note 6, p. 6.

minimum alternatif. Dans un tel régime, la répartition globale selon une formule proportionnelle déterminerait l'assiette fiscale pour le calcul d'un impôt minimum sur les sociétés.

Le pays pourrait définir l'assiette de l'impôt des sociétés au niveau national en appliquant une formule multifacteurs au bénéfice global d'une multinationale et calculer l'impôt minimum à payer sur ce bénéfice réparti, par exemple à 80% du taux normal de l'impôt sur les sociétés. L'impôt minimum serait payable s'il excède l'impôt sur les sociétés exigible calculé sur le revenu local de la multinationale, tel que déterminé selon les méthodes conventionnelles de prix de transfert de pleine concurrence.

Un tel régime d'imposition minimum alternatif pourrait être adopté en tant que législation nationale sans qu'il soit nécessaire de renoncer aux accords multilatéraux existants et aux engagements en vertu du principe de pleine concurrence, y compris les directives de l'OCDE sur les prix de transfert.²⁴

Cette méthode vise à assurer que les impôts des multinationales qui font affaire au Canada soient payés en proportion de leur activité réelle au pays et non dans une juridiction fiscalement avantageuse en vertu d'opérations fiscales comme la manipulation des prix de transferts.

²⁴ Commission indépendante pour la réforme de l'impôt international, *supra* note 6, p. 11-12.

Conclusion

Le portrait brossé dans ce mémoire jure avec l'image que bien des acteurs internationaux veulent donner du processus de réforme de la fiscalité internationale pilotée par l'OCDE. Le processus d'adoption des règles relatives aux Piliers I et II du BEPS par les pays signataires n'est pas encore terminé que déjà l'OCDE, à l'instar de l'ancien patron de son Centre de politique et d'administration fiscales, se réjouit d'avoir « changé le cours de l'histoire »²⁵. Cependant, personne au sein des instances internationales ne peut ignorer que l'avenir de la réforme est compromis par le manque d'ambition de celle-ci, qui aura eu raison du peu de soutien populaire qu'elle recueillait à ses débuts²⁶.

La fin des travaux supervisés par l'OCDE ne devait donc pas marquer le coup d'arrêt de la lutte en faveur de la justice fiscale. La conjoncture politique change, les problèmes revêtent de nouvelles formes, mais l'objectif demeure ultimement le même : assurer la défense de nos services publics et pourvoir à une plus juste répartition des richesses au sein de la société canadienne. À l'heure où les profits pharaoniques dégagés par les groupes multinationaux plongent l'économie dans une grave crise inflationniste, la préservation du filet social déjà affaibli par des années d'austérité budgétaire devrait apparaître comme une priorité à l'ordre du jour de nos décideurs politiques.

Le gouvernement fédéral dispose en ces matières d'un pouvoir d'action plus vaste que celui qu'il exerce actuellement. La coopération fiscale entre les États est bien entendu une dimension importante de la lutte pour la justice fiscale, mais elle ne doit pas servir de paravent aux luttes d'intérêts dont elle est souvent le théâtre. Le consensus orchestré par le l'OCDE sur la question des prix de transfert traduit les volontés d'une poignée de sociétés multinationales et de pays riches, décidés à brader l'intérêt public au nom de la croissance économique.

Comme nous l'avons montré dans ce mémoire, la souveraineté politique du Canada est un instrument précieux de l'avancement de la justice fiscale, ici comme ailleurs dans le monde. La responsabilité historique du Canada dans le développement des paradis fiscaux - caribéens, entre autres²⁷ - qui aujourd'hui facilitent les stratagèmes d'évitement fiscal illégitime des multinationales oblige le pays à une action vigoureuse afin de mettre fin au régime d'impunité de ces grandes entreprises. Les solutions en ce sens ne manquent pas : l'élargissement des

²⁵ Pascal Saint-Amans, *Paradis fiscaux : Comment on a changé le cours de l'histoire*, Paris, Éditions du Seuil, paru en France le 5 mai 2023.

²⁶ William Ross et Edgar Lopez-Asselin, « Résister aux sirènes de l'OCDE : Comment la lutte aux paradis fiscaux a été récupérée », *À Bâbord*, no. 96, été 2023, p. 23-25.

²⁷ Consulter à ce propos l'ouvrage d'Alain Deneault, *Paradis fiscaux : la filière canadienne*, Montréal, Les Éditions Écosociété, 2014.

déclarations pays par pays, la révision des accords fiscaux passés avec des paradis fiscaux notoires et l'instauration d'un système d'imposition unitaire²⁸ sont toutes des mesures qui peuvent être prises dès maintenant par le gouvernement fédéral. La question est maintenant de savoir si celui-ci aura le courage de rompre l'illusion de consensus dont se berce la communauté internationale et entreprendre ainsi un nouveau cycle de réforme politique.

²⁸ Pour un aperçu de l'ensemble des solutions politiques à notre portée, consulter le carnet de la campagne « Démasquer, Condamner, Encaisser » du collectif Échec aux paradis fiscaux à l'adresse suivante : <https://www.echecparadisfiscaux.ca/wp-content/uploads/2022/06/Campagne-DCE-Livret-long.pdf>

Bibliographie

Documents gouvernementaux

- GOUVERNEMENT DU CANADA, *Budget 2021 : Une relance axée sur les emplois, la croissance et la résilience*, avril 2021, 841 p.
- MINISTÈRE DES FINANCES, *Consultation sur la réforme et la modernisation des règles canadiennes sur les prix de transfert*, juin 2023, 75 p.

Documents institutionnels

- ATTAC-FRANCE, « La taxation unitaire pour lutter contre l'évasion fiscale des multinationales », 2018, 26 p. En ligne : <https://france.attac.org/nos-publications/notes-et-rapports/article/la-taxation-unitaire-pour-lutter-contre-l-evasion-fiscale-des-multinationales>.
- COMMISSION INDÉPENDANTE POUR LA RÉFORME DE L'IMPÔT INTERNATIONAL, « Une feuille de route pour améliorer les règles d'imposition des multinationales: un avenir plus équitable pour la fiscalité mondiale », février 2018, 15 p. En ligne : <https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5a78f8d8085229f7204d8c2c/1517877477309/ICRICT+Unitary+Taxation+FRENCH+Feb2018.pdf>.
- PICCIOTTO, Sol, « Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms », *Centre international pour la fiscalité et le développement*, juin 2016, 37 p. En ligne : <https://www.ictd.ac/publication/taxing-multinational-enterprises-as-unitary-firms/>.
- PICCIOTTO, Sol, « Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations », *Site du Tax Justice Network*, 2012, 15 p. En ligne : https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_Nov_2012.pdf.
- PUBLIC SERVICES INTERNATIONAL, « Promotion of Inclusive and Effective Cooperation at the United Nations : Submission to the Secretary General », *Département des affaires économiques et sociales – Organisation des Nations unies*, 5 p. En ligne : https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-03/Public%20Services%20International_Input%20Tax%20Report.pdf.

Jurisprudence

- *Copthorne Holdings Ltd. c. Canada*, 2011 CSC 63.

Monographies

- DENEULT, Alain, *Paradis fiscaux : la filière canadienne*, Montréal, Les Éditions Écosociété, 2014, 391 p.
- JOVANOVIC, Franck, *Finance offshore et paradis fiscaux : Légal ou illégal ?*, Québec, Presses de l'Université du Québec, 2022, 480 P.

Article de périodique

- ROSS, William et Edgar LOPEZ-ASSELIN, « Résister aux sirènes de l'OCDE : Comment la lutte aux paradis fiscaux a été récupérée », *À Bâbord*, no. 96, été 2023, p. 23-25.