



Chaire Desjardins
en finance responsable

par

Marie-Pierre Allard

Les normes juridiques, éthiques et sociales relatives à l'évitement fiscal

CAHIER DE RECHERCHE



UNIVERSITÉ DE
SHERBROOKE

Préambule

La gestion financière responsable vise la maximisation de la richesse relative au risque dans le respect du bien commun des diverses parties prenantes, actuelles et futures, tant de l'entreprise que de l'économie en général. Bien que ce concept ne soit pas en contradiction avec la définition de la théorie financière moderne, les applications qui en découlent exigent un comportement à la fois financièrement et socialement responsable. La gestion responsable des risques financiers, le cadre réglementaire et les mécanismes de saine gouvernance doivent pallier aux lacunes d'un système parfois trop permissif et naïf à l'égard des actions des intervenants de la libre entreprise.

Or, certaines pratiques de l'industrie de la finance et de dirigeants d'entreprises ont été sévèrement critiquées depuis le début des années 2000. De la bulle technologique (2000) jusqu'à la mise en lumière de crimes financiers [Enron (2001) et Worldcom (2002)], en passant par la mauvaise évaluation des titres toxiques lors de la crise des subprimes (2007), la fragilité du secteur financier américain (2008) et le lourd endettement de certains pays souverains, la dernière décennie a été marquée par plusieurs événements qui font ressortir plusieurs éléments inadéquats de la gestion financière. Une gestion de risque plus responsable, une meilleure compréhension des comportements des gestionnaires, des modèles d'évaluation plus performants et complets intégrant des critères extra-financiers, l'établissement d'un cadre réglementaire axé sur la pérennité du bien commun d'une société constituent autant de pistes de solution auxquels doivent s'intéresser tant les académiciens que les professionnels de l'industrie. C'est en mettant à contribution tant le savoir scientifique et pratique que nous pourrons faire passer la finance responsable d'un positionnement en périphérie de la finance fondamentale à une place plus centrale. Le développement des connaissances en finance responsable est au cœur de la mission et des intérêts de recherche des membres tant du Groupe de Recherche en Finance Appliquée (GReFA) de l'Université de Sherbrooke que de la Chaire Desjardins en finance responsable.

La finance responsable (ou durable) vise donc notamment à développer des modèles, des produits et des services ainsi qu'à orienter les marchés financiers et les décisions en matière de fiscalité dans une perspective durable et responsable. À cet effet, les Professeur(e)s Frank Coggins, Claudia Champagne et Lyne Latulippe ont publié en 2018 aux Éditions *Thompson Reuters* un recueil de textes s'intitulant « Éléments de la finance responsable : une approche multidimensionnelle ». Ce collectif contribue à mieux définir et délimiter la finance responsable en la décroissant dans une perspective multidimensionnelle. Il regroupe des textes d'universitaires de différentes disciplines ainsi que de spécialistes de l'industrie financière, propose des pistes pour tendre vers une meilleure finance, vers une finance plus responsable. Le présent cahier de recherche constitue l'un des textes (chapitres) tirés de ce collectif.

Les normes juridiques, éthiques et sociales relatives à l'évitement fiscal

Marie-Pierre Allard*

Introduction	415
1. Le phénomène de l'évitement fiscal.	415
2. Normes juridiques	417
3. Normes éthiques.	422
4. Les normes sociales et la responsabilité sociale des entreprises.	429
Conclusion	436
Bibliographie.	437

* Professeure titulaire au département de fiscalité de l'École de gestion de l'Université de Sherbrooke.

INTRODUCTION

L'évitement fiscal est un problème mondial qui préoccupe l'ensemble des gouvernements. Depuis quelques années, l'opinion publique se fait entendre en faveur d'une plus grande justice fiscale. Les médias, les groupes sociaux et la population réclament des comptes aux gouvernements et aux multinationales, afin que celles-ci paient leur « juste part d'impôt ». La pratique de l'évitement fiscal crée une inadéquation entre, d'une part, les valeurs et les attentes de la population, et, d'autre part, l'application de la politique fiscale, ce qui engendre un problème de déficit démocratique.

Les conséquences de l'évitement fiscal sont multiples. D'abord, pour les États, il cause une érosion de l'assiette fiscale, donc des recettes gouvernementales. De plus, l'évitement fiscal, principalement pratiqué par les entreprises multinationales, entraîne l'iniquité du système fiscal : ce sont les particuliers et les plus petites entreprises, qui n'ont pas les ressources pour utiliser ces mêmes planifications d'évitement, qui doivent payer davantage d'impôt pour financer les services publics. En outre, ce phénomène sape l'intégrité et la légitimité du système fiscal, ce qui peut provoquer une baisse d'observance chez l'ensemble des contribuables.

Nous nous intéresserons aux normes juridiques, éthiques et sociales qui concernent l'évitement fiscal. Les normes juridiques sont-elles efficaces pour contrer l'évitement ? Et dans quelle mesure et de quelle façon les normes éthiques et sociales peuvent-elles contribuer à pallier les limites des normes juridiques afin de réduire l'évitement fiscal ?

1. LE PHÉNOMÈNE DE L'ÉVITEMENT FISCAL

Il faut d'abord démontrer l'ampleur du phénomène de l'évitement fiscal et ses conséquences. Selon l'OCDE, l'évitement fiscal coûte aux États 100 à 240 milliards USD par an, soit entre 4 %

et 10 % des recettes issues de l'impôt sur les sociétés dans le monde¹. Aux États-Unis, l'impôt effectif moyen payé par les compagnies est de 15 %, moins de la moitié du taux statutaire prévu par la loi, qui est de 35 %² ; trente des plus grandes multinationales basées aux États-Unis, totalisant plus de 160 milliards de dollars de profits, n'ont payé aucun impôt aux États-Unis sur une période de trois ans³. Au Canada, l'Agence du revenu du Canada a cotisé, en 2014-2015, 1,4 milliard de dollars attribuables à la vérification de planifications d'évitement abusives⁴. Ces chiffres ne sont que la pointe de l'iceberg, mais démontrent à quel point l'évitement fiscal a pris une ampleur considérable au cours des dernières décennies.

De plus en plus, l'opinion publique réclame des comptes aux dirigeants politiques, qui eux en réclament aux multinationales. Par exemple, en 2013, le Sous-comité permanent des enquêtes du Sénat des États-Unis a forcé les dirigeants d'Apple, Microsoft et Hewlett-Packard à témoigner au sujet de l'évitement fiscal à grande échelle qui leur a permis d'éviter des milliards de dollars en impôts⁵. Au Royaume-Uni, en 2012, le Comité des comptes publics du Parlement a interrogé les dirigeants d'Amazon, Starbucks et Google pour enquêter sur leurs pratiques d'évitement international⁶. Interrogé par la présidente du Comité, la députée Margaret Hodge, le vice-président de Google a affirmé que sa compagnie payait tous les impôts dus en vertu de la loi au Royaume-Uni ; la présidente du Comité lui a répondu du tac au tac : « We are not accusing you of being illegal; we are accusing you of being immoral. »⁷

1. OCDE, *Exposé des actions 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, 2015, en ligne : <<https://www.oecd.org/fr/ctp/beps-expose-des-actions-2015.pdf>>.
2. *Statement of Senator Carl Levin before U.S. Senate Permanent Subcommittee on Investigations on Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part 2 (Apple inc.)*, 21 mai 2013, en ligne : <www.hsgac.senate.gov/download/?id=3C1C51C9-B56C-4AB5-8887-ABEF800BD076>.
3. *Ibid.*
4. AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Rapport annuel de l'Agence du revenu du Canada au Parlement 2014-2015*, 2016, p. 53, en ligne : <<https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/migration/cra-arc/gncy/nnnl/2014-2015/ar-2014-15-fra.pdf>>.
5. Voir le site du *U.S. Senate Permanent Subcommittee on Investigations*, en ligne : <www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/hearings/offshore-profit-shifting-and-the-us-tax-code>.
6. UK PARLIAMENT PUBLIC ACCOUNTS COMMITTEE, *Nineteenth Report, HM Revenue and Customs: Annual Report and Accounts*, en ligne : <www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/71602.htm>.
7. UK PARLIAMENT PUBLIC ACCOUNTS COMMITTEE, *Minutes of Evidence*, 12 novembre 2012, en ligne : <www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/121112.htm>.

En 2013, à la demande des ministres des Finances des pays du G20, l'OCDE a élaboré des propositions afin de contrer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, dans le but de lutter contre l'évitement et l'évasion fiscale au niveau international (projet BEPS). Un plan d'action a été soumis⁸, suggérant 15 actions concrètes afin de contrer les stratégies de planification fiscale qui exploitent les lacunes du système fiscal international pour transférer les bénéfices dans les lieux où il y a peu ou pas d'activité économique ou de fiscalité. Quatre de ces actions visent plus particulièrement l'évitement fiscal : neutraliser les effets des dispositifs hybrides (Action 2) ; concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées (Action 3) ; limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers (Action 4) ; et imposer des règles de communication obligatoire d'information (Action 12). Ce plan d'action, adopté par l'ensemble des pays de l'OCDE, engage les États à légiférer afin de mettre en œuvre les actions du BEPS. Ceci témoigne de la préoccupation globale des États face à l'évasion et à l'évitement fiscal.

2. NORMES JURIDIQUES

Tout d'abord, il est nécessaire de définir l'évitement fiscal : il consiste à réduire le fardeau fiscal d'un contribuable par une planification fiscale qui respecte la lettre des dispositions des lois fiscales, mais qui est contraire à l'objet ou à l'esprit de ces dispositions.

Il faut distinguer l'évitement fiscal de l'évasion fiscale, d'une part, et, d'autre part, de la planification fiscale légitime. Le ministère des Finances du Québec, dans un document de consultation portant sur les planifications fiscales agressives (PFA)⁹, fait ainsi la distinction entre une PFA et l'évasion fiscale :

Dans le domaine de la fiscalité canadienne comme dans celui de la fiscalité québécoise, on distingue la situation d'évitement fiscal de celle d'évasion fiscale par le fait qu'habituellement la première ne contrevient directement à aucune règle particulière de

8. OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2013, en ligne : <www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/plan-d-action-concernant-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices_9789264203242-fr>.

9. L'expression « planifications fiscales agressives », utilisée par Finances Québec et par l'OCDE, désigne les planifications d'évitement.

la loi alors que la seconde viole une, sinon plusieurs dispositions législatives et, par conséquent, est illégale. C'est pourquoi une PFA est parfois décrite comme étant une opération d'évitement fiscal qui respecte la lettre de la loi, mais qui en abuse l'esprit.¹⁰ (Nos soulignements)

L'évasion fiscale est un acte ou une omission volontaire et illicite dans le but d'é luder l'impôt payable¹¹. Elle implique nécessairement une violation de la lettre de la loi. Il s'agit d'une forme de fraude et elle est clairement illégale.

En ce qui concerne la distinction entre l'évitement fiscal et la planification fiscale légitime, c'est justement sur ce point que se situe la zone grise qui nous intéresse : qu'est-ce qui distingue une planification légitime d'une planification d'évitement ? En théorie, tant le droit que le politique reconnaissent le principe selon lequel tout contribuable a le droit d'organiser ses affaires de façon à minimiser son fardeau fiscal, dans le respect de la loi. Le ministère des Finances s'exprime ainsi :

Essentiellement, la pratique de la fiscalité comporte trois volets : la conformité fiscale, le litige fiscal et la planification fiscale. [...] la planification fiscale vise à permettre aux contribuables, dans le respect des règles applicables, d'organiser leurs affaires de façon à minimiser leur fardeau fiscal. Bien que la vaste majorité des planifications fiscales effectuées au Québec soient réalisées dans le cadre de transactions d'affaires véritables et consistent en des opérations légitimes de minimisation du fardeau fiscal conformes tant à la lettre qu'à l'esprit de la loi, on assiste depuis un certain nombre d'années, non seulement au Québec, mais dans l'ensemble des économies occidentales, à une évolution de la pratique de la fiscalité dans ce domaine. De façon plus particulière, l'élaboration de « planifications fiscales agressives » est aujourd'hui en forte progression.¹² (Nos soulignements)

10. MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *Les planifications fiscales agressives*, Document de consultation, 2009, p. 3, en ligne : <www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/fr/AUTFR_DocCons_PFA.pdf>.

11. *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (ci-après « L.I.R. »), par. 239(1).

12. MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, précité, note 10, p. 4.

Ce principe, communément désigné comme le « droit à la minimisation de la charge fiscale », tire son origine d'un arrêt du Comité judiciaire du conseil privé de Londres, rendu en 1935, *Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster*¹³. Le passage fréquemment cité à cet égard se lit ainsi :

[TRADUCTION] Tout homme a le droit, s'il le peut, de diriger ses affaires de façon que son assujettissement aux impôts prescrits par les lois soit moindre qu'il ne le serait autrement. S'il réussit à obtenir ce résultat, alors, même si le percepteur ou les autres contribuables n'apprécient guère son ingéniosité, on ne peut pas l'obliger à payer plus d'impôt.¹⁴

Ce principe est étroitement lié à la règle d'interprétation stricte et littérale des lois fiscales qui a eu cours au Canada et dans les autres juridictions de common law jusqu'à la fin du XX^e siècle¹⁵. En effet, comme en témoigne cette citation tirée de l'arrêt *Duke of Westminster*, le droit à la minimisation de la charge fiscale découle directement de l'application de la lettre de la loi, indépendamment de son esprit :

The subject is not taxable by inference or by analogy, but only by the plain words of a statute applicable to the facts and circumstances of his case. As Lord Cairns said many years ago in *Partington v. Attorney General* (1869), L.R. 4 E. & E. & I. App. H.L. 100 at page 122:

As I understand the principle of all fiscal legislation, it is this: If the person sought to be taxed comes within the letter of the law he must be taxed, however great the hardship may appear to the judicial mind to be. On the other hand, if the Crown, seeking to recover the tax, cannot bring the subject within the letter of the law, the subject is free, however apparently within the spirit of the law the case might otherwise appear to be.¹⁶

13. *Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster*, [1936] A.C. 1 (ci-après « *Duke of Westminster* »).

14. *Duke of Westminster*, p. 19 et 20, traduction tirée de *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, p. 552 (ci-après « *Stubart* »).

15. Chantal JACQUIER, « Le duc et le jardinier », (2012), vol. 32, n° 2 *Revue de planification fiscale et financière*, 325-408, p. 344.

16. *Duke of Westminster*; précité, note 13, p. 24.

Ce n'est qu'en 1984, dans l'arrêt *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*¹⁷, que la Cour suprême du Canada a établi que les lois fiscales doivent s'interpréter comme toutes les autres lois, en fonction des termes utilisés « dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur »¹⁸. Néanmoins, dans ce même arrêt, la Cour a confirmé l'application au Canada du droit à la minimisation de la charge fiscale issu de l'arrêt *Duke of Westminster* ; paradoxalement, la nouvelle méthode d'interprétation, qui remplaçait l'ancienne règle d'interprétation stricte et littérale des lois fiscales, n'a pas écarté le droit à la minimisation de la charge fiscale qui était pourtant corollaire de cette ancienne règle d'interprétation¹⁹.

Dans *Stubart*, la Cour suprême a également rejeté la doctrine de la « substance économique », suivant laquelle les tribunaux devraient refuser l'avantage fiscal en présence d'une transaction qui n'a aucun objet commercial véritable. En réaction à cette position de la Cour, le législateur fédéral a mis en place en 1988 une disposition visant à contrer l'évitement fiscal et communément désignée « règle générale anti-évitement » (RGAÉ)²⁰. Cette disposition prévoit que lorsqu'un contribuable obtient un avantage fiscal par une opération d'évitement – c'est-à-dire une opération principalement effectuée dans le but d'obtenir un avantage fiscal –, le ministre du Revenu peut refuser l'avantage fiscal recherché. Pour que la RGAÉ s'applique, le ministre doit démontrer que l'opération d'évitement a entraîné un abus dans l'application des dispositions de la loi.

La distinction entre l'évitement fiscal et la planification fiscale légitime soulève donc une question d'interprétation : qu'est-ce qu'un « abus » dans l'application des dispositions de la loi ? Selon la Cour suprême du Canada²¹, il y a abus lorsqu'il n'est pas raisonnable de conclure qu'un avantage fiscal serait conforme à l'objet ou à l'esprit des dispositions de la loi invoquées par le contribuable. Pour déterminer s'il y a abus, le tribunal doit d'abord effectuer une analyse

17. *Stubart*, précité, note 14.

18. *Ibid.*, p. 578.

19. La Cour suprême du Canada a réitéré à de nombreuses reprises le principe du droit à la minimisation de la charge fiscale : voir *Shell Canada ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622, par. 45 ; *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601, 2005 CSC 54, par. 11 ; *Lipson c. Canada*, [2009] 1 R.C.S. 3, 2009 CSC 1, par. 21 ; *Copthorne Holdings Ltd. c. Canada*, [2011] 3 R.C.S. 721, 2011 CSC 63, par. 65.

20. Art. 245 L.I.R.

21. *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, précitée, note 19, par. 44 et s.

textuelle, contextuelle et téléologique de ces dispositions afin d'identifier les raisons pour lesquelles elles ont été édictées, et ensuite examiner le contexte factuel de l'affaire pour déterminer si l'opération d'évitement contrecarre l'objet ou l'esprit des dispositions en cause.

La règle générale anti-évitement est donc une norme juridique qui consiste en un « standard » et non en une règle précise, ce qui laisse une certaine zone d'incertitude quant à son application à une situation donnée. C'est cette zone d'incertitude qui entraîne l'inefficacité de la norme, car certains contribuables exploitent cette incertitude à leur profit. Ils s'appuient sur le droit à la minimisation de la charge fiscale issu de l'arrêt *Duke of Westminster*. En effet, puisque la notion d'abus est vague et incertaine, elle amène les acteurs du système fiscal, à savoir les autorités fiscales d'un côté et les professionnels de la fiscalité de l'autre, à interpréter différemment cette notion et, partant, la norme applicable en matière d'évitement fiscal. Alors que les autorités estiment que toute transaction dont le résultat (c'est-à-dire le taux effectif d'imposition) ne correspond pas à la politique fiscale constitue de l'évitement abusif²², les professionnels de la fiscalité qui conseillent les contribuables ont une perception très différente. Comme le dit si bien un conseiller fiscal très connu au Canada, Brian J. Arnold :

I have often thought of the relationship between multinationals [MNEs] and government in terms of a soccer analogy. In a soccer game of seven-year-olds, all of the players chase the ball wherever it goes, whereas a professional soccer game is characterized by disciplined positional play. The analogy to the tax system is that the MNEs are like the professional teams and the governments of the world are like the teams of seven-year-olds. Corporate income is the ball, and the governments get a chance to kick the ball only when the MNEs allow them to do so.²³

Ainsi, la norme juridique qui encadre l'évitement fiscal se bute au problème de déterminer où se trouve la limite entre l'évitement fiscal et la planification fiscale légitime. Il y a donc un problème d'efficacité de la norme. De surcroît, ce problème est amplifié par le

22. MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, précité, note 10, p. 4.

23. Brian ARNOLD, Robert COUZIN, David DAUBARAS et Eric SOLOMON, « Tax Planning, Social Responsibility, and Fair Share: Compatible Concepts? » dans *2013 Conference Report*, Toronto, Fondation canadienne de fiscalité, 2014, 2:1-15, p. 2:1.

fait que les normes juridiques sont nationales alors que les planifications des entreprises multinationales sont internationales et font donc intervenir différents régimes juridiques : elles peuvent ainsi tirer avantage du manque de coordination ou des « vides juridiques » entre ces régimes.

Le concept de norme n'est pas uniquement spécifique au domaine juridique. Il existe également des normes éthiques et sociales, acceptées par les acteurs, qui créent des obligations appuyées par des sanctions sociales en cas de non-respect.

3. NORMES ÉTHIQUES

Existe-t-il une norme éthique qui prohibe l'évitement fiscal, ou qui impose l'obligation morale de payer les impôts prévus par la loi, en respectant à la fois la lettre et l'esprit de celle-ci ? Pour répondre à cette question, nous utiliserons l'une des deux principales approches en éthique normative, soit le conséquentialisme, qui pose les critères pour déterminer si une action est morale ou non.

Selon l'approche conséquentialiste²⁴, une action est moralement bonne si ses conséquences sont bonnes. Il faut donc tenir compte de l'ensemble des conséquences possibles de l'action, sur tous les agents impliqués : la personne qui pose l'action, les personnes directement affectées, ainsi que la société dans son ensemble. Selon l'une des théories conséquentialistes, l'utilitarisme²⁵, on considère qu'une action est bonne si elle engendre un maximum de « bonheur » ou de bien-être collectif, c'est-à-dire si elle cause plus de plaisirs que de peines à l'ensemble des agents impliqués. C'est la somme totale de bonheur pour tous qui importe.

En ce qui concerne la personne qui pose l'action, soit l'entreprise qui pratique l'évitement, cette action lui procure un bénéfice évident, sous la forme d'une économie d'impôt. L'entreprise réalise ainsi un bénéfice net plus élevé, ce qui profite à ses actionnaires, ses employés, ses dirigeants et ses clients. En effet, elle pourra ainsi

24. Jeremy BENTHAM, *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation* (1781), Kitchener, Batosh Books, 2000, en ligne : <<http://socserv2.socsci.mcmaster.ca/econ/ugcm/3ll3/bentham/morals.pdf>> ; John Stuart MILL, *L'utilitarisme* (1871), traduit de l'anglais par Philippe FOLLIO, 2008, à partir de *Utilitarianism*, 4^e éd., Londres, Longmans, Green, Reader, and Dyer, 1871, en ligne : <http://classiques.uqac.ca/classiques/Mill_john_stuart/utilitarisme_trad_folliot/utilitarisme.html>.

25. John Stuart MILL, précité, note 24.

verser des dividendes et des salaires plus élevés, accorder des récompenses à ses dirigeants et conserver des prix plus bas. Au contraire, des impôts plus élevés l'obligeraient à réduire ses autres dépenses ou à augmenter ses prix.

Ce bénéfice pour l'entreprise est l'argument fondamental qui justifie l'évitement. Selon le point de vue des entreprises qui pratiquent l'évitement, les taux d'imposition différents d'un pays à l'autre reflètent une saine compétition entre les États afin d'attirer des investissements étrangers : elles ne font donc que répondre aux incitatifs fiscaux découlant de cette compétition en déplaçant leurs profits dans des juridictions moins taxées. Pour elles, l'impôt est une dépense au même titre que toute autre dépense et sa minimisation relève de la responsabilité fiduciaire des administrateurs envers les actionnaires²⁶.

De plus, puisque les entreprises internationales sont en compétition entre elles, celles qui ne minimisent pas leur dépense d'impôt par l'évitement se trouvent désavantagées par rapport aux autres entreprises qui le font : afin de rester compétitives et de maintenir leur existence, elles n'ont d'autre choix que de pratiquer l'évitement fiscal.

Quelles sont les conséquences de l'évitement pour les États ? Une abondante littérature démontre que l'évitement entraîne une érosion de l'assiette fiscale et, donc, des recettes gouvernementales, pour tous les États. La compétition fiscale entre les États découle de la volonté de ceux-ci d'attirer des investissements, mais en bout de piste, cette compétition nuit à tous les États puisqu'elle entraîne une pression vers la réduction des taux d'imposition et encourage la création de paradis fiscaux. Il va sans dire que ce manque à gagner oblige les gouvernements à imposer davantage les autres contribuables ou à couper dans les services aux citoyens (ou les deux à la fois).

De surcroît, l'évitement fiscal porte atteinte directement à l'intégrité et à la légitimité du système fiscal. Il y a un écart de plus en plus marqué entre les attentes et les valeurs de la population et l'application de la politique fiscale, entraînant un déficit démocratique. La réaction des médias et de l'opinion publique à tous les

26. Grahame R. DOWLING, « The Curious Case of Corporate Tax Avoidance: Is it Socially Irresponsible? », (2014), vol. 124 *Journal of Business Ethics* 173-184, p. 176. Voir *infra*, note 42.

scandales fiscaux révélés au cours des dernières années illustre comment l'évitement et l'évasion minent la confiance des citoyens dans le régime fiscal. En effet, ceux-ci sont amenés à croire que le système fiscal est injuste et favorise les multinationales et les individus les plus riches au détriment de la population. Cette perte de confiance des contribuables peut entraîner une sous-observance de leurs obligations fiscales, créant un cercle vicieux : plus ils perdent confiance dans le système, moins ils sont susceptibles de payer leurs impôts volontairement.

En ce qui concerne les effets de l'évitement fiscal sur l'ensemble de la société, incluant bien entendu l'ensemble des contribuables qui se conforment à leurs obligations fiscales, les conséquences négatives sont nombreuses et facilement identifiables. Les autres contribuables doivent assumer le fardeau fiscal de l'évitement en payant davantage d'impôts, en subissant les coupures dans les services publics, ou une combinaison de ces deux effets. Les contribuables de la classe moyenne, assez riches pour payer des impôts, mais pas assez pour utiliser des stratégies d'évitement, assument un fardeau fiscal de plus en plus élevé. De plus, les contribuables moins fortunés étant également ceux qui bénéficient le plus des services publics, ceux-ci sont fortement pénalisés.

Par ailleurs, la majorité des particuliers étant rémunérés sous forme de salaires ou de paiements de transferts, leurs impôts sont prélevés à la source et ils n'ont aucune possibilité de pratiquer l'évitement fiscal. Il en va de même des petites et moyennes entreprises qui ne possèdent pas nécessairement les ressources et les possibilités pour rémunérer des conseillers fiscaux afin d'implanter des planifications sophistiquées, ou pour transférer des bénéfices dans des juridictions étrangères. Ainsi, seuls les entreprises multinationales et les particuliers les plus fortunés peuvent avoir accès à des stratégies d'évitement fiscal international²⁷. Il en résulte donc un transfert de richesse des contribuables les moins fortunés vers les plus riches, ce qui crée un problème d'équité fiscale²⁸. Les politiques fiscales de redistribution des richesses, notamment la progressivité du régime d'imposition, s'en trouvent nettement contrecarrées.

27. Les petites et moyennes entreprises utilisent certains stratagèmes d'évitement fiscal, mais il est toujours plus facile pour les gouvernements de mettre fin à ces planifications puisqu'il s'agit de modifier les normes canadiennes, il n'y a pas d'interaction avec les normes d'autres pays ou avec les normes internationales.

28. Zoe PREBBLE et John PREBBLE, « The Morality of Tax Avoidance », (2010), vol. 43, n° 3 *Creighton Law Review* 693-745, p. 726.

La somme des conséquences négatives et positives de l'évitement fiscal, en termes de bonheur ou de bien-être collectif, est-elle positive ? À la lumière de cette analyse des conséquences, nous devons conclure que ce n'est pas le cas et que, par conséquent, d'un point de vue conséquentialiste, l'évitement fiscal est immoral.

L'argument principal avancé par les tenants de la position selon laquelle l'évitement n'est pas immoral est le droit à la minimisation de la charge fiscale établi dans l'arrêt *Duke of Westminster* dont nous avons traité ci-dessus. Comme déjà mentionné, ce droit est corollaire de la règle d'interprétation stricte et littérale des lois fiscales. Or, cette règle est elle-même fondée sur la vision de l'impôt qui prévalait au XIX^e siècle comme étant une appropriation coercitive par l'État de la propriété privée des citoyens. En effet, la prémisse implicite est que les individus jouissent d'un droit de propriété sur les biens et les revenus générés par leur travail et leurs transactions commerciales ; l'imposition d'une taxe par l'État viole ce droit de propriété, donc l'État ne peut légitimement appliquer ce pouvoir qu'en vertu d'une loi expresse²⁹.

Sur le plan éthique, la prémisse est que l'on accorde une préférence morale à la répartition des ressources découlant du libre marché. Cette prémisse s'appuie sur la théorie de Locke, selon laquelle le droit de propriété est un droit naturel, indépendant de toute convention politique ou juridique : les ressources du monde naturel deviennent la propriété de l'homme par son travail³⁰. Le droit de propriété fait partie des droits naturels de l'homme (la vie, la liberté, la propriété) et précède l'existence de tout gouvernement ou de tout système de droit. En fait, le gouvernement n'est mis en place que pour protéger les droits naturels, il est donc postérieur à l'existence de ceux-ci. Par conséquent, l'imposition d'une taxe par l'État interfère avec ce droit naturel, et cette interférence est vue comme injustifiée³¹.

Toutefois, les auteurs Murphy et Nagel³² rejettent cette vision de Locke selon laquelle le droit de propriété existerait indépendam-

29. *Ibid.*, p. 719.

30. John LOCKE, *Traité du gouvernement civil* (1690), par. 27, traduction française de David MAZEL, en ligne : <http://classiques.uqac.ca/classiques/locke_john/traite_du_gouvernement/traite_du_gouv_civil.pdf>.

31. *Ibid.*, par. 138.

32. Liam MURPHY et Thomas NAGEL, *The Myth of Ownership*, Oxford, Oxford University Press, 2002.

ment de conventions légales et politiques, et les individus auraient un droit moral à leurs revenus avant impôts. Ils soutiennent que cette vision est incohérente puisqu'elle repose sur la prémisse que la distribution des ressources avant impôt reflète la distribution produite par le libre marché, et serait donc supérieure moralement. Or, il n'existe pas de libre marché sans gouvernement et il n'existe pas de gouvernement sans imposition. En l'absence d'un gouvernement qui mette en place et maintienne un système de droit, il ne saurait y avoir de monnaie, de banques, de compagnies, de bourses, de brevets ou d'économie de marché moderne : toutes les institutions qui rendent possible l'existence de toutes les formes modernes de richesse ou de revenus. Ainsi, le droit de propriété repose fondamentalement sur le système d'imposition et les individus n'ont aucun droit moral à leurs revenus avant impôts³³.

Puisqu'il n'y a aucun droit moral au revenu avant impôts, le gouvernement peut légitimement imposer les citoyens sans interférer dans l'ordre naturel ou moral : tout système d'imposition est simplement un modèle de distribution des ressources parmi d'autres. En d'autres termes, le système fiscal fait partie intégrante du système de distribution des ressources, il ne se situe pas à l'extérieur ou a posteriori d'un système de distribution des ressources uniquement basé sur le libre marché qui serait présumé moralement parfait.

Ceci ne permet pas de conclure qu'un système d'imposition en particulier est moral ou immoral. Il n'en découle pas non plus que l'évitement fiscal est nécessairement immoral, mais cet argument permet d'écarter la prémisse selon laquelle tout contribuable a le droit moral d'organiser ses affaires de façon à réduire ses impôts, prémisse qui constitue le fondement de l'affirmation que l'évitement serait moralement acceptable³⁴.

Quoi qu'il en soit, le droit d'organiser ses affaires pour réduire ses impôts relève du domaine juridique : bien qu'il puisse être invoqué avec un certain succès devant les tribunaux, il ne peut permettre d'écarter l'existence d'une norme *morale* de responsabilité fiscale. Compte tenu de ce qui précède, ce principe juridique ne peut servir de prémisse à l'affirmation selon laquelle l'évitement serait moralement acceptable³⁵.

33. *Ibid.*, p. 32-33.

34. PREBBLE et PREBBLE, précité, note 28, p. 722.

35. *Ibid.*

Par ailleurs, comment distinguer entre un acte moral et un acte immoral, en ce qui a trait à l'évitement fiscal ? Où tracer la ligne ? Cette ligne correspond-elle nécessairement à celle qui sépare le légal de l'illégal, c'est-à-dire l'évitement de l'évasion ?

La distinction entre l'évitement et l'évasion est purement juridique, elle ne peut servir de fondement à une distinction morale. Ce n'est pas parce qu'une action est légale qu'elle est morale : l'adultère, le mensonge, la médisance sont des actes que l'on peut considérer comme immoraux bien qu'ils ne soient pas prohibés par la loi. À l'inverse, ce n'est pas parce qu'un acte est illégal qu'il est nécessairement immoral : conduire sans permis ou consommer des drogues sont des actes prohibés par la loi, mais s'ils ne l'étaient pas, ils ne seraient pas immoraux en soi. Cependant, certains actes sont immoraux en soi et le seraient même s'ils n'étaient pas illégaux : par exemple, tous les crimes violents, incluant le meurtre³⁶.

Les entreprises et les individus qui soutiennent la moralité de l'évitement invoquent souvent l'argument que leur seul devoir moral est de payer l'impôt que la loi les oblige à payer. Ils reconnaissent que l'évasion est immorale, mais soutiennent que l'évitement ne l'est pas puisque le paiement de l'impôt est une obligation juridique et non morale.

Selon ce raisonnement, l'évasion ne serait donc immorale que parce qu'elle est contraire à la loi : l'évasion fiscale ne serait pas immorale en soi, mais uniquement en raison du fait qu'elle contrevient à l'obligation générale d'obéir aux lois de la société³⁷.

On peut répondre à cet argument ainsi. Bien que les principes moraux soient normatifs, en ce qu'ils prescrivent une ligne de conduite générale, ils sont souvent exprimés en termes vagues et généraux qui ne permettent pas à l'individu de savoir exactement comment se comporter dans une situation particulière. Par exemple, un devoir général d'être généreux envers les autres n'est pas défini de façon suffisamment précise pour permettre à l'individu de savoir quelle est son obligation morale à l'égard d'un autre, dans une situation concrète où ses intérêts sont en conflit. C'est pourquoi les normes morales doivent être précisées et complétées par une source externe,

36. *Ibid.*, p. 727-728.

37. *Ibid.*, p. 728.

qui ne peut être que le droit³⁸. Ainsi, dans une société moderne, c'est le droit qui vient préciser de quelle manière l'obligation morale doit être mise en œuvre.

L'obligation de payer un impôt découle d'une obligation morale plus abstraite qui pourrait être formulée comme le devoir de contribuer à la société ; les lois fiscales précisent et définissent la façon dont cette obligation morale doit s'appliquer concrètement. Bien que l'obligation fiscale soit définie et précisée par la loi, le devoir de s'y conformer est un devoir moral, qui va au-delà du simple devoir général de se conformer aux lois³⁹.

Ainsi, l'évasion fiscale est immorale non seulement parce qu'elle est illégale, mais aussi parce que dans notre contexte social et juridique, l'obligation morale de contribuer à la collectivité a pris la forme spécifique d'un devoir de payer l'impôt. L'évasion fiscale est donc immorale en soi, en raison de son contenu et non seulement de son illégalité.

Quant à l'évitement fiscal, c'est-à-dire le fait de se conformer uniquement à la lettre de la loi tout en contournant son esprit, il est également immoral pour les mêmes raisons que l'évasion : la seule distinction entre l'évasion et l'évitement étant purement juridique, il n'y a pas de raison de faire une distinction morale, car l'acte et ses conséquences sont les mêmes⁴⁰.

Il est donc possible de conclure qu'il existe une obligation morale de payer des impôts conformément à la lettre et à l'esprit de la loi. Ceci ne règle pas la question de savoir où se situe la limite entre un comportement fiscal moral et immoral dans une situation particulière, mais cette limite ne correspond pas nécessairement à la limite entre ce qui est légal et illégal, puisque le contenu de l'obligation juridique ne correspond pas nécessairement à celui de l'obligation morale.

S'ils se préoccupent d'adopter un comportement fiscal éthique, les individus qui prennent les décisions relatives à la fiscalité dans une entreprise, ainsi que leurs conseillers fiscaux, devront se doter d'un processus décisionnel qui prend en compte la moralité de leurs décisions. Bien entendu, la moralité d'une action précise dans un

38. *Ibid.*, p. 734.

39. *Ibid.*, p. 736.

40. *Ibid.*, p. 737.

contexte fiscal ne peut être déterminée à l'avance. Mais si le décideur est conscient et convaincu que l'évitement fiscal est immoral, il peut certainement arriver à tracer la ligne entre un comportement moral et immoral.

4. LES NORMES SOCIALES ET LA RESPONSABILITÉ SOCIALE DES ENTREPRISES

Mais un autre problème surgit : comment inciter les dirigeants d'entreprise à adopter un comportement éthique en matière fiscale ? En effet, certains individus sont plus préoccupés que d'autres par l'éthique, mais s'en remettent uniquement au questionnement éthique des dirigeants d'entreprises et des professionnels de la fiscalité semble voué à l'échec, pour trois raisons.

Premièrement, les incitatifs financiers à recourir à l'évitement fiscal sont extrêmement importants. Même sans tenir compte des avantages financiers personnels des dirigeants de grandes entreprises, souvent directement liés aux profits à court terme de l'entreprise, la vision la plus répandue de l'entité corporative est celle du « regroupement d'actionnaires », selon laquelle la compagnie est uniquement considérée comme un regroupement des actionnaires et les administrateurs sont les fiduciaires de ceux-ci. Dès lors, leur seul devoir est de maximiser les intérêts financiers des actionnaires. Toute dépense qui ne contribue pas directement à la viabilité économique de la compagnie est vue comme une tentative des administrateurs de spolier les actionnaires⁴¹.

Corollairement, les impôts sont vus uniquement comme un coût pour l'entreprise, qui réduit les bénéfices et la valeur des actions ; les administrateurs ont donc un devoir de réduire la charge fiscale de la compagnie afin de maximiser les profits des actionnaires. Cette vision du rôle de la compagnie est celle qui procure le plus de soutien à l'évitement fiscal⁴². Celui-ci devient alors un simple calcul coût-bénéfice : d'un côté, les bénéfices financiers découlant de la réduction d'impôt, et de l'autre les coûts potentiels découlant des dommages à la réputation, les honoraires professionnels versés aux conseillers fiscaux, les frais administratifs internes et les pénalités et frais potentiels en cas de litige. La décision de pratiquer l'évitement fiscal résulte uniquement d'une analyse de risque.

41. Reuven S. AVI-YONAH, « Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility », (2014), vol. 11, n° 1 *New York University Journal of Law & Business* 1-29.

42. DOWLING, précité, note 26, p. 180.

Deuxièmement, la concurrence accrue découlant de la globalisation et de l'internationalisation des marchés a pour conséquence ce que Dietsch appelle le problème d'action collective : les entreprises n'accepteront de renoncer à l'évitement fiscal que si leurs compétiteurs le font également⁴³. Avi-Yonah souligne aussi ce facteur de concurrence pour expliquer l'augmentation du recours aux planifications d'évitement depuis les années 1990⁴⁴. Mais ce changement d'attitude est-il réversible ? Dietsch suggère que non, car pour qu'une entreprise accepte, l'acceptation de ses compétiteurs serait une condition nécessaire. Ce problème d'action collective s'applique aussi, à plus forte raison, aux fiscalistes. Selon lui, même si la plupart des professionnels de la fiscalité étaient bien intentionnés, il suffirait qu'une minorité d'entre eux continuent de proposer des planifications d'évitement à leurs clients pour que la concurrence incite les autres à faire de même afin de ne pas perdre leurs clients.

Troisièmement, les fiscalistes doivent surmonter un obstacle supplémentaire : ce que Dietsch appelle le « *motivational challenge* », ou défi de motivation. Les fiscalistes, et en particulier les grands cabinets comptables, ont basé leur modèle d'affaires sur l'élaboration de stratégies fiscales agressives et la vente de celles-ci à leurs clients. Braithwaite⁴⁵ a démontré à quel point l'industrie de la planification fiscale influence les stratégies d'évitement. Les grands cabinets comptables ont développé des planifications d'évitement qu'ils vendent, à grande échelle, aux multinationales. Certaines de ces planifications sont même vendues avec une police d'assurance, qui couvre l'impôt supplémentaire dans le cas où les autorités fiscales refuseraient la planification et émettraient une cotisation. Selon Dietsch, demander aux fiscalistes de renoncer à ce modèle d'affaires extrêmement lucratif serait faire preuve d'un optimisme débridé, voire d'utopisme⁴⁶.

Néanmoins, compte tenu de la pression médiatique et de l'opinion publique, les dirigeants d'entreprises de même que les fiscalistes sont de plus en plus préoccupés par le problème d'image publique que pose l'évitement fiscal. C'est ainsi que la théorie de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) pourrait constituer une piste de

43. Peter DIETSCH, « Asking the Fox to Guard the Henhouse: The Tax Planning Industry and Corporate Social Responsibility », (2011), vol. 18, n° 3 *Ethical Perspectives* 341-354, p. 348.

44. AVI-YONAH, précité, note 41, p. 24-25.

45. John BRAITHWAITE, *Markets in Vice, Markets in Virtue*, Oxford, Oxford University Press, 2005.

46. DIETSCH, précité, note 43, p. 349.

solution pour inciter les dirigeants d'entreprises à tenir compte des considérations éthiques dans leur prise de décisions en matière de fiscalité.

Selon cette théorie, les entreprises ont des responsabilités face à la société, qui vont au-delà de leur rôle économique de procurer des biens et services et de générer des profits. Les décisions des entreprises devraient prendre en compte non seulement les intérêts des actionnaires, mais également ceux des parties prenantes (*stakeholders*), c'est-à-dire les employés, les clients, les fournisseurs, les gouvernements ainsi que les organisations non gouvernementales⁴⁷. Selon la définition de Carroll, la responsabilité sociale de l'entreprise vise les attentes de la société à l'égard des organisations, sur les plans économique, légal, éthique et discrétionnaire⁴⁸. La société s'attend à ce que les entreprises respectent les lois, mais elle s'attend également à ce que les entreprises respectent des normes éthiques qui vont au-delà du simple respect des lois. Cette responsabilité éthique implique l'obligation de respecter les attentes de la société eu égard à ce qu'elle considère comme juste et équitable, bien que ces normes sociales reflètent un niveau d'exigence plus élevé que celui qui est requis par la loi⁴⁹.

La RSE est régie par un ensemble de normes et de principes qui relèvent du droit souple⁵⁰. Le droit souple est constitué de normes qui n'émanent pas de l'État, mais d'autres acteurs, selon la théorie du pluralisme juridique⁵¹. Plusieurs instruments normatifs internationaux encadrent la RSE⁵². Ces instruments prescrivent des

47. *Ibid.*, p. 343.

48. Archie B. CARROLL, « A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance », (1979), vol. 4, n° 4 *Academy of Management Review* 497-505, p. 500.

49. Archie B. CARROLL, « The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders », (1991), vol. 34, n° 4 *Business Horizons* 39-48, p. 41.

50. Voir Catherine THIBIERGE, « Le droit souple. Réflexion sur les textures du droit », (2003) *RTD civ.* 599.

51. Jean CARBONNIER, *Flexible droit : pour une sociologie du droit sans rigueur*, 10^e éd., Paris, L.G.D.J., 2001 ; Jean-Guy BELLEY, « Le pluralisme juridique comme orthodoxie de la science du droit », (2011), vol. 26, n° 2 *Canadian Journal of Law & Society* 257-276 ; Catherine THIBIERGE, *La force normative : naissance d'un concept*, Paris, L.G.D.J., 2009.

52. OCDE, *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*, Éditions OCDE, 2011, en ligne : <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264115439-fr>> ; ORGANISATION INTERNATIONALE DU TRAVAIL, *Déclaration de l'OIT relative aux principes et droits fondamentaux au travail*, 1998,

normes et des principes auxquels les entreprises peuvent adhérer volontairement : il n'y a pas de contrainte légale. Mais les entreprises qui n'y adhèreraient pas s'exposent à l'opinion publique, par la voie médiatique : la contrainte, au bout du compte, est le risque réputationnel. À l'inverse, celles qui y adhèrent en reçoivent un bénéfice commercial lié à l'image favorable que cette adhésion leur procure auprès de l'opinion publique. En outre, une fois qu'elles ont adhéré à ces instruments, elles doivent rendre des comptes publiquement sur la manière dont elles se conforment aux principes et normes qui y sont prévus⁵³. Ainsi, la non-conformité à ces normes volontaires peut également entraîner une sanction médiatique.

Les principes de responsabilité sociale de l'entreprise incluent-ils une obligation de payer des impôts au-delà du minimum requis par la lettre de la loi, en d'autres termes, de ne pas recourir à l'évitement fiscal ? De nombreux auteurs sont d'avis que cette obligation devrait être reconnue comme partie intégrante des principes de RSE.

Selon Christensen et Murphy⁵⁴, le paiement de l'impôt est la façon la plus fondamentale, la plus importante et la plus tangible dont les entreprises participent à la société en tant que citoyens corporatifs. Ils font remarquer que les entreprises qui s'affichent publiquement comme socialement responsables continuent pourtant de faire tous les efforts possibles pour réduire leur charge fiscale, en ayant recours à l'évitement fiscal. Selon eux, cette attitude est contraire aux principes de la RSE, qui exigent une approche éthique des affaires : une entreprise qui agit de façon éthique dans certains domaines, mais contrairement à l'éthique dans d'autres domaines n'est pas cohérente avec ses valeurs fondamentales⁵⁵. La RSE exige que l'entreprise se conforme à des standards de conduite qui vont

en ligne : <<http://ilo.org/declaration/lang--fr/index.htm>> ; ORGANISATION DES NATIONS UNIES, *Global Compact*, en ligne : <https://www.unglobalcompact.org> ; GLOBAL REPORTING INITIATIVE, *Reporting Standards*, en ligne : <<https://www.globalreporting.org/standards>> ; ORGANISATION INTERNATIONALE DE NORMALISATION, *ISO 26000 – Responsabilité sociétale*, 2010, en ligne : <<https://www.iso.org/fr/iso-26000-social-responsibility.html>>.

53. Le standard généralement accepté pour produire les rapports de RSE est le GRI : <<https://www.globalreporting.org>>. Il est recommandé notamment par CPA CANADA, *A Starter's Guide to Sustainability Reporting*, 2013.

54. John CHRISTENSEN et Richard MURPHY, « The Social Irresponsibility of Corporate Tax Avoidance: Taking CSR to the Bottom Line », (2004), vol. 47, n° 3 *Development* 37-44.

55. *Ibid.*, p. 39. Voir aussi Prem SIKKA, « Smoke and Mirrors: Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance », (2010), vol. 34 *Accounting Forum* 153-168.

au-delà de la conformité aux lois. Si cela est vrai dans les autres domaines de la RSE (développement durable, droit du travail, droits humains, etc.), c'est d'autant plus vrai dans le domaine de la fiscalité. Comme le disent Jenkins et Newell :

CSR often emphasises “going beyond compliance”, however. Particularly in developing countries, where laws are weak or standards low, mere compliance cannot be used to claim a high standard of corporate responsibility. Equally, then, a claim to being a socially responsible company requires something more than avoiding illegal tax evasion while making use of all available tax loopholes.⁵⁶

Par ailleurs, la RSE s'appuie sur la notion de « citoyenneté corporative » pour justifier les obligations de l'entreprise à l'égard de la société dans son ensemble. Or, l'obligation de payer des impôts fait partie du « contrat » entre l'État et les citoyens, ce qui s'applique également aux citoyens corporatifs. Les compagnies qui revendiquent cette citoyenneté doivent dès lors accepter d'en assumer les obligations, notamment celle de payer des impôts dans les pays où elles exercent leurs opérations⁵⁷. On peut considérer que l'impôt est le prix payé par l'entreprise pour les services fournis par l'État : l'éducation des employés, le système juridique, les infrastructures, tous ces services permettent à l'entreprise de générer des profits. L'État fournit le « capital social » de l'entreprise, de la même façon que les actionnaires fournissent le capital financier⁵⁸.

Certains organismes qui émettent des normes en matière de RSE reconnaissent explicitement la responsabilité fiscale comme faisant partie des normes et pratiques de RSE. Notamment, les *Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des multinationales* prévoient ce qui suit :

Il est important que les entreprises contribuent aux finances publiques des pays d'accueil en acquittant avec ponctualité les impôts dont elles sont redevables. En particulier, les entreprises devraient se conformer à la lettre comme à l'esprit des lois et règlements fiscaux des pays où elles opèrent. Respecter l'esprit

56. Rhys JENKINS et Peter NEWELL, « CSR, Tax and Development », (2013), vol. 34, n° 3 *Third World Quarterly* 378-396, p. 388.

57. *Ibid.*, p. 387.

58. SIKKA, précité, note 55, p. 155.

de la loi signifie comprendre et suivre l'intention du législateur.
[...].⁵⁹

Les commentaires de l'OCDE relativement à ce principe précisent que « les transactions ne devraient pas être structurées en vue d'obtenir des résultats fiscaux sans rapport avec les conséquences économiques sous-jacentes de la transaction, sauf s'il existe une législation spécifique destinée à produire ce résultat »⁶⁰.

Quels facteurs pourraient influencer les entreprises à reconnaître que le paiement des impôts sans avoir recours à l'évitement fiscal fait partie de leur responsabilité sociale ? Afin de contrebalancer les incitatifs qui amènent les dirigeants d'entreprises et les fiscalistes à proposer et mettre en place des planifications d'évitement, la condition nécessaire est que ceux-ci soient convaincus que cela serait dans l'intérêt de l'entreprise à long terme. Cet intérêt à long terme peut être analysé en termes de risques pour l'entreprise : les risques de conséquences négatives l'emportent-ils sur les avantages de l'évitement fiscal ?

Plusieurs risques sont associés à l'évitement fiscal. D'abord, les risques qui concernent les relations avec les gouvernements : les entreprises et les professionnels qui adoptent une attitude fiscale agressive risquent de nuire à leurs bonnes relations avec les gouvernements, ce qui peut entraîner des conséquences négatives à court et à long terme, tant en termes de litige que d'influence politique. Ensuite, les risques fiscaux proprement dits : risques de vérification et de litige, entraînant des coûts importants ; incertitude quant aux impôts futurs, pouvant causer des inquiétudes aux investisseurs et créanciers ; risques de changements législatifs futurs qui pourraient augmenter le fardeau fiscal à long terme.

Enfin, le plus grand risque couru par l'entreprise qui adopte une attitude fiscalement agressive est le risque de nuire à sa réputation. La réputation d'une entreprise est un actif important et est intimement liée à sa performance financière et à la croissance de sa valeur à long terme. C'est pourquoi, si l'on souhaite inciter les entreprises à adopter une attitude fiscalement responsable, il faut faire en

59. OCDE, *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*, précité, note 52, p. 71. Voir aussi les *Reporting Standards* du Global Reporting Initiative (GRI), précité, note 52, qui soulignent clairement l'importance de divulguer les impôts payés.

60. *Ibid.*

sorte que les risques potentiels pour sa réputation découlant de sa responsabilité fiscale soient augmentés, et perçus comme tels.

Le risque réputationnel lié à la responsabilité fiscale préoccupe de plus en plus les entreprises et les fiscalistes⁶¹. Selon un sondage réalisé en 2015, 89 % des gestionnaires dans les départements de fiscalité des entreprises multinationales se disaient préoccupés de la couverture médiatique au sujet des impôts qu'elles paient⁶². Dans un autre sondage⁶³, on a demandé aux entreprises si elles dévoileraient publiquement leurs informations fiscales dans le cadre de leur approche de RSE : 73 % ont répondu non. KPMG a commenté ces résultats ainsi : « With financial and reputational risks related to tax rising, Canadian companies would do well to put higher priority on formalizing their approach to tax governance and do more to communicate the strength of that approach to all their stakeholders. »

Jusqu'à présent, la recherche ne démontre pas clairement un lien entre l'agressivité fiscale et le niveau de responsabilité sociale. Il n'y a pas non plus d'études qui démontrent un lien entre l'agressivité fiscale et la réputation, ou les profits de l'entreprise. Mais la réputation dépend de l'information disponible au public⁶⁴ : comme les renseignements sur le niveau d'agressivité fiscale des entreprises ne sont généralement pas divulgués au public, celui-ci ne peut se faire une idée précise des entreprises qui sont plus agressives que d'autres. Cette situation pourrait changer si la responsabilité fiscale était reconnue comme partie intégrante de la RSE : les entreprises qui s'affichent comme socialement responsables devraient adopter des politiques internes et des principes de gouvernance fiscale, et rendre compte publiquement de leur application, tout comme elles le font dans les autres domaines de la RSE⁶⁵. Ainsi les agences qui

61. Kathleen O'NEILL, Doug POWRIE et Greg WIEBE, « The Role of the Tax Executive in a Corporate Social Responsibility Agenda: Managing Tax Risk on the Public Stage », dans *2014 Conference Report*, Toronto, Fondation canadienne de fiscalité, p. 7:1-17.

62. ERNST & YOUNG, *Managing Tax Transparency and Reputation Risk*, 2015, en ligne : <<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/tax-policy-and-controversy/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk>>.

63. KPMG, *The Canadian Supplement to the Global Tax Benchmarking Survey 2016*, 2016, en ligne : <<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/ca/pdf/2016/11/ca-global-tax-benchmarking-survey.pdf>>.

64. DOWLING, précité, note 26, p. 177.

65. Bien que les lignes directrices du GRI prévoient déjà la divulgation des impôts payés, on remarque que cette divulgation est faite de façon très sommaire et variable : Angela K. DAVIS, David A. GUENTHER, Linda K. KRULL et Brian M.

évaluent la performance en RSE des entreprises devraient également tenir compte de l'aspect « responsabilité fiscale » de la RSE. En conséquence, le public serait mieux informé sur le degré de responsabilité fiscale d'une entreprise et faire des choix en conséquence. Cette transparence accrue augmenterait le risque d'atteinte à la réputation découlant de l'agressivité fiscale, et pourrait inciter les entreprises à modifier leur comportement.

CONCLUSION

Le problème de l'évitement fiscal est complexe. Les normes juridiques qui l'encadrent se butent à un problème d'efficacité en raison de la difficulté d'interprétation d'un standard de conduite par les tribunaux, ainsi que de la nature internationale de l'évitement, qui tire profit de l'écart des normes juridiques entre les pays et de l'absence de normes juridiques internationales.

Pour ces raisons, les normes éthiques et sociales sont appelées à jouer un rôle afin de compléter les normes juridiques. Un consensus sur l'existence et sur le contenu de normes éthiques relatives à l'évitement fiscal n'a pas encore été atteint, mais l'évolution de la recherche va dans ce sens. L'augmentation de la transparence fiscale ainsi que la conscientisation de l'opinion publique amèneront une pression grandissante, au cours des prochaines années, sur les entreprises qui pratiquent l'évitement, incitant celles-ci à tenir compte de leur responsabilité fiscale comme partie intégrante de leurs obligations de responsabilité sociale.

WILLIAMS, « Do Socially Responsible Firms Pay More Taxes? », (2016), vol. 91, n° 1 *Accounting Review* 47-68, p. 50.

BIBLIOGRAPHIE

- AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Rapport annuel de l'Agence du revenu du Canada au Parlement 2014-2015*, 2016, en ligne : <<https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/migration/cra-arc/gncy/nnnl/2014-2015/ar-2014-15-fra.pdf>>.
- ARNOLD, Brian, Robert COUZIN, David DAUBARAS et Eric SOLOMON (2014), « Tax Planning, Social Responsibility, and Fair Share: Compatible Concepts? », dans *2013 Conference Report*, Toronto, Fondation canadienne de fiscalité, 2:1-15.
- AVI-YONAH, Reuven S. (2014), « Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility », vol. 11, n° 1 *New York University Journal of Law & Business* 1-29.
- BELLEY, Jean-Guy (2011), « Le pluralisme juridique comme orthodoxie de la science du droit », vol. 26, n° 2 *Canadian Journal of Law & Society* 257-276.
- BENTHAM, Jeremy (1781), *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*, Kitchener, Batosh Books, 2000, en ligne : <<http://socserv2.socsci.mcmaster.ca/econ/ugcm/3ll3/bentham/morals.pdf>>.
- BRAITHWAITE, John (2005), *Markets in Vice, Markets in Virtue*, Oxford, Oxford University Press.
- CARBONNIER, Jean (2001), *Flexible droit : pour une sociologie du droit sans rigueur*, 10^e éd., Paris, L.G.D.J.
- CARROLL, Archie B. (1979), « A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance », vol. 4, n° 4 *Academy of Management Review* 497-505.
- CHRISTENSEN, John et Richard MURPHY (2004), « The Social Irresponsibility of Corporate Tax Avoidance: Taking CSR to the Bottom Line », vol. 47, n° 3 *Development* 37-44.
- DAVIS, Angela K., David A. GUENTHER, Linda K. KRULL et Brian M. WILLIAMS (2016), « Do Socially Responsible Firms Pay More Taxes? », vol. 91, n° 1 *Accounting Review* 47-68.

DIETSCH, Peter (2011), « Asking the Fox to Guard the Henhouse: The Tax Planning Industry and Corporate Social Responsibility », vol. 18, n° 3 *Ethical Perspectives* 341-354.

DOWLING, Grahame R. (2014), « The Curious Case of Corporate Tax Avoidance: Is it Socially Irresponsible? », vol. 124 *Journal of Business Ethics* 173-184.

ERNST & YOUNG (2015), *Managing Tax Transparency and Reputation Risk*, en ligne : <<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/tax-policy-and-controversy/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk>>.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE, *Reporting Standards*, en ligne : <<https://www.globalreporting.org/standards>>.

JACQUIER, Chantal (2012), « Le duc et le jardinier », vol. 32, n° 2 *Revue de planification fiscale et financière* 325-408.

JENKINS, Rhys et Peter NEWELL (2013), « CSR, Tax and Development », vol. 34, n° 3 *Third World Quarterly* 378-396.

KPMG (2016), *The Canadian Supplement to the Global Tax Benchmarking Survey 2016*, en ligne : <<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/ca/pdf/2016/11/ca-global-tax-benchmarking-survey.pdf>>.

LOCKE, John (1690), *Traité du gouvernement civil*, traduction française de David MAZEL, en ligne : <http://classiques.uqac.ca/classiques/locke_john/traite_du_gouvernement/traite_du_gouv_civil.pdf>.

MILL, John Stuart (1871), *L'utilitarisme*, traduit de l'anglais par Philippe FOLLIOU, 2008, à partir de *Utilitarianism*, 4^e éd., Londres, Longmans, Green, Reader, and Dyer, 1871, en ligne : <http://classiques.uqac.ca/classiques/Mill_john_stuart/utilitarisme_trad_folliot/utilitarisme.html>.

MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, Document de consultation, « Les planifications fiscales agressives », 2009, p. 3, en ligne : <www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/fr/AUTFR_DocCons_PFA.pdf>.

MURPHY, Liam et Thomas NAGEL (2002), *The Myth of Ownership*, Oxford, Oxford University Press.

OCDE (2015), *Exposé des actions 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, en ligne : <<https://www.oecd.org/fr/ctp/beps-expose-des-actions-2015.pdf>>.

OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, en ligne : <www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/plan-d-action-concernant-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices_9789264203242-fr>.

OCDE (2011), *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*, Éditions OCDE, en ligne : <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264115439-fr>>.

O'NEILL, Kathleen, Doug POWRIE et Greg WIEBE (2014), « The Role of the Tax Executive in a Corporate Social Responsibility Agenda: Managing Tax Risk on the Public Stage », dans *2014 Conference Report*, Toronto, Fondation canadienne de fiscalité, p. 7:1-17.

ORGANISATION INTERNATIONALE DE NORMALISATION (2010), *ISO 26000 – Responsabilité sociétale*, en ligne : <<https://www.iso.org/fr/iso-26000-social-responsibility.html>>.

ORGANISATION INTERNATIONALE DU TRAVAIL (1998), *Déclaration de l'OIT relative aux principes et droits fondamentaux au travail*, en ligne : <<http://ilo.org/declaration/lang--fr/index.htm>>.

ORGANISATION DES NATIONS UNIES, *Global Compact*, en ligne : <https://www.unglobalcompact.org>.

PREBBLE, Zoe et John PREBBLE (2010), « The Morality of Tax Avoidance », vol. 43, n° 3 *Creighton Law Review* 693-745.

SIKKA, Prem (2010), « Smoke and Mirrors: Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance », vol. 34 *Accounting Forum* 153-168.

Statement of Senator Carl Levin before U.S. Senate Permanent Subcommittee on Investigations on Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part 2 (Apple inc.), 21 mai 2013, en ligne : <www.hsgac.senate.gov/download/?id=3C1C51C9-B56C-4AB5-8887-ABEF800BD076>.