

ACCULTURATION ET DROIT FISCAL CANADIEN

Diane BRUNEAU*

INTRODUCTION.....	575
I. DE COLONIE ANGLAISE À PAYS PARTENAIRE DU LIBRE-ÉCHANGE NORD-AMÉRICAIN.....	576
A. Influence anglaise.....	576
B. Influence des États-Unis.....	577
C. Influence des accords commerciaux.....	579
D. Influence de l'OCDE et de la concurrence fiscale internationale.....	580
II. HISTORIQUE DU SYSTÈME FISCAL CANADIEN.....	582
III. NORMES FISCALES CHOISIES.....	588
A. Identification de certaines normes fiscales utiles à la discussion sur l'acculturation.....	588
B. Interprétation fiscale.....	589
C. Impôt sur le revenu.....	591
1. Concept de revenu.....	591
2. Calcul du revenu – règles comptables.....	593
3. Mesures fiscales spécifiques des sociétés.....	594
D. TPS – Taxe sur les produits et services.....	597
E. Droits successoraux.....	600
F. Normes fiscales diverses.....	602
1. Publicité canadienne.....	602
2. Bienfaisance.....	602
3. Fiducie de revenu.....	603
CONCLUSION.....	603

* LL.B. DDN. M.Fisc., professeure de droit fiscal à la Faculté de droit de l'Université de Montréal. L'auteure tient à remercier de sa collaboration M^{me} Kira Brezhneva, étudiante à la Faculté de droit de l'Université de Montréal pour l'aide apportée à la recherche et la rédaction de cet article.

INTRODUCTION

Le droit fiscal constitue un ensemble de normes juridiques visant la perception de deniers auprès des contribuables d'un État. Ces deniers serviront principalement au financement des services publics et au partage de la richesse au sein de la population. Les normes juridiques fiscales dépendent elles-mêmes de la politique fiscale de l'État qui a pour rôle de cibler la manière de percevoir auprès des contribuables les deniers requis. Toutefois, la politique fiscale étant une composante majeure du domaine des finances publiques, elle est liée quant à son développement et ses objectifs, à l'influence directe des contextes politiques, économiques et sociaux d'un État donné. Dans le contexte politico-économique contemporain, où l'interdépendance entre les États est plus évidente que jamais, le phénomène d'acculturation dans le domaine du droit fiscal est simplement inévitable. Voisin du géant américain¹, on pourrait croire que l'acculturation du droit fiscal canadien a ici un sens péjoratif de perte de la culture canadienne. Certes le Canada est un pays plus social-démocrate que ne le sont les États-Unis et, comme nous le verrons, la concurrence que ces derniers créent oblige le Canada à renoncer à l'universalité de certaines mesures sociales. Toutefois, cette acculturation se traduira en général plus positivement par une coordination ou une convergence des règles fiscales dans un esprit d'harmonisation visant à faciliter les échanges commerciaux.

Cette humble réflexion de l'auteure sur le système fiscal canadien cherchera à cibler des traces de l'influence étrangère dans son développement. Elle s'intéressera plus particulièrement à la question de savoir dans quelle mesure le droit fiscal canadien a été influencé par le droit fiscal américain, vu l'importance du partenariat économique et le volume des échanges commerciaux entre le Canada et les États-Unis. Le but premier de l'auteure est de vérifier si les concepts fiscaux appliqués au Canada ont été élaborés par le législateur canadien en raison des exigences internes, ou si ces concepts ont pour origine le droit fiscal américain ou autre. L'auteure ne tentera pas de définir l'ampleur du phénomène, mais plutôt de discuter de quelques exemples d'acculturation et de non acculturation dans le système fiscal canadien.

¹ Le terme « américain » est utilisé dans ce texte au sens restreint de ce qui est propre aux États-Unis.

Le Canada et les États-Unis, étant tous deux des pays fédéralistes, cette étude se limitera à la fiscalité du niveau fédéral et n'abordera pas la fiscalité particulière des provinces et des États qui les composent².

Mais préalablement à une analyse plus spécifique de ces quelques normes fiscales, nous devons établir le cadre global dans lequel leur élaboration s'est déroulée. Dans un premier temps, seront décrites les influences extérieures actuelles qui sont de nature selon l'auteure à exercer une pression certaine sur la politique fiscale canadienne. Dans un second temps quelques éléments historiques du Canada et des États-Unis expliqueront par eux-mêmes certains éléments d'acculturation.

I. DE COLONIE ANGLAISE À PAYS PARTENAIRE DU LIBRE-ÉCHANGE NORD-AMÉRICAIN

A. Influence anglaise

Ancienne colonie anglaise, l'essentiel des échanges commerciaux du Canada s'est toujours fait dans un univers anglo-saxon de juridiction de common law. Seule la province de Québec qui a été, avant sa conquête par l'Empire britannique une colonie française faisait et fait toujours bande à part avec sa tradition de droit civil.

L'influence britannique est particulièrement présente en matière d'interprétation de la première loi canadienne de l'impôt de 1917³, puisque les jugements rendus au Canada pouvaient faire l'objet, jusqu'en 1949, d'un appel au Conseil privé de Londres. À cette époque, l'interprétation de la loi de l'impôt canadienne nécessitait l'étude de la jurisprudence du Royaume-Uni et a ainsi subi une grande influence anglaise. En 1984, J. Harvey Perry, qui a notamment œuvré 16 ans à la Division de la politique fiscale du ministère des Finances du Canada dans les années 40, écrit : « Final appeal has rested with the Supreme Court of Canada since 1949, but this body has not given radically different decisions from those of the Privy

² Ce sujet pourrait à lui seul faire l'objet d'une autre recherche fort pertinente, notamment la situation de la province de Québec de tradition civiliste entourée de la culture anglo-saxonne de common law.

³ *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu 1917*, S.C. 1917, c. 28.

Council»⁴. C'est ce qui explique que certaines anciennes jurisprudences britanniques aient encore droit de cité, même au Québec qui n'adhère pas aux principes de common law. Par exemple, le droit du contribuable de planifier ses affaires fait inévitablement ressortir la décision britannique *Duke of Westminster*⁵ et la notion de bienfaisance celle de l'arrêt *Pemsel*⁶. Cependant, de plus en plus, cette influence britannique consiste en des références historiques liées à certaines dispositions ou concepts qui peuvent encore être semblables dans les lois fiscales communes.

B. Influence des États-Unis

L'autre influence plus grande encore qu'a subie et subit encore le Canada en fiscalité est celle qui vient directement des États-Unis. Les échanges commerciaux avec ce voisin, avec lequel il partage une frontière qui va de l'Atlantique au Pacifique, sont de loin les plus importants, même si ces dernières années la Chine a gravi des échelons autant pour les importations que les exportations⁷. De plus, toutes les provinces, sauf le Québec, partagent avec les États-Unis fondamentalement le même système juridique de common law.

⁴ J. Harvey PERRY, *Canadian Tax Paper no. 74 - Taxation in Canada*, 4^e édition, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1984, 248 p., à la p. 13.

⁵ *Inland Revenue Commissioners c. Duke of Westminster*, [1936] A.C. 1 (English House of Lords ou « Conseil privé », ci-après « Eng. H.L. » ou « C. privé »). Cette décision est citée, par exemple, par la Cour suprême du Canada dans : *La Reine c. Canada Trustco Mortgage Company*, 2005 S.C.C. 54.

⁶ *Pemsel c. Special Commissioners of Income Tax*, [1891] A.C. 531 (Eng. H.L.). Par exemple, la Cour fédérale d'appel du Canada a récemment suivi cet arrêt dans *Travel Just v. CRA*, 2007 D.T.C. 5012.

⁷ Francine ROY, « Étude spéciale - La position du Canada au sein du commerce mondial », dans *L'observateur économique canadien*, mars 2006, Statistique Canada, n° 11-010 au catalogue. Francine ROY, « Étude spéciale - Échanges commerciaux du Canada avec la Chine », dans *L'observateur économique canadien*, juin 2005, Statistique Canada, n° 11-010 au catalogue.

Lorsque l'on compare la provenance des recettes fiscales à l'intérieur de ces deux pays, on note peu de différences, le Canada et les États-Unis percevant la plus grande part de leurs recettes des impôts sur les revenus et bénéfiques. Dans les comparaisons fiscales entre les pays de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), le Canada n'est en général jamais bien loin des États-Unis.

Les exemples de l'influence qu'exerce les États-Unis sur le système fiscal canadien sont nombreux. Dans les exercices de lobbying auprès du gouvernement, les taux d'imposition élevés des individus au Canada sont souvent montrés du doigt pour expliquer la mobilité de la main d'œuvre vers les États-Unis, notamment des médecins ou des hauts-dirigeants d'entreprise. Lorsque l'Accord de libre-échange entre le Canada et les États-Unis (ALÉ) est entrée en vigueur, employeurs et employés canadiens sont devenus conscients que le niveau des taxes imposées aux employeurs pour le financement des régimes sociaux serait un frein aux exportations vers les États-Unis malgré la disparition des tarifs douaniers. En réalité, grâce à l'appréciation du dollar américain par rapport à la devise canadienne, l'avantage concurrentiel du Canada n'a pas souffert de cette différence entre les régimes sociaux. Différence qui est de toute façon difficile à mesurer, compte tenu qu'aux États-Unis, les primes des employeurs pour financer les régimes privés d'assurance maladie sont aussi très élevées. Dans le plus récent Budget du Canada, on prend bien soin de noter que le taux d'impôt des sociétés annoncé aura pour effet d'obtenir un écart favorable avec les États-Unis :

« Grâce à ces réductions de l'impôt des sociétés, le Canada sera à même de regagner le solide avantage qu'il avait par rapport aux États-Unis, au chapitre du taux d'imposition prévu par la loi, avant que ces derniers n'instaurent une série de changements fiscaux en 2004. L'avantage récupéré au moyen de ces réductions d'impôt sera de 5,1 points de pourcentage pour les revenus de fabrication en 2010, ce qui rehaussera l'attrait du Canada aux yeux des investisseurs. »⁸

⁸ MINISTÈRE DES FINANCES DU CANADA, *Le plan budgétaire de 2006*, Ottawa, p. 75.

C. Influence des accords commerciaux

Le Canada a été partenaire de plusieurs accords commerciaux dont le GATT en 1947⁹, l'ALÉ¹⁰ en 1989 et l'ALÉNA¹¹ en 1994. Sur le site Internet présentant ce dernier accord on peut lire :

« La valeur des échanges de marchandises entre le Canada et ses partenaires dans l'ALENA s'est accrue de 122 % depuis 1993, atteignant 598,7 milliards de dollars en 2005. Entre 1994 et 2005, les exportations canadiennes de marchandises vers les États-Unis ont augmenté à un taux annuel composé de 6 %. En 2005 toujours, les échanges avec le Mexique ont atteint une valeur de 18 milliards de dollars, ce qui représente une hausse de 296 % par rapport à celle enregistrée avant l'entrée en vigueur de l'ALENA (1993). Au total, 84,7 % des exportations canadiennes de marchandises sont destinées à nos partenaires dans l'ALENA. »¹²

L'ALÉNA favorise la libre concurrence par la levée des barrières économiques tarifaires (droits de douanes) mais prévoit aussi la levée des barrières non tarifaires, « telles que les politiques d'achat gouvernementales ou les mesures législatives visant à favoriser les industries nationales »¹³ dans cette zone que constitue l'Amérique du Nord. Les nouvelles mesures offertes à certaines industries doivent désormais être scrutées avant leur adoption pour s'assurer que l'on se conforme à cet accord commercial. Toutefois, dans ses traités bilatéraux en matière fiscale, le Canada a pris soin de préserver son droit de faire de la discrimination de manière à limi-

⁹ *Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce*, (1947) R.T.Can. n° 27. Cet accord regroupait 23 grandes puissances commerciales.

¹⁰ *Accord de libre-échange entre le Canada et les États-Unis*. Pour plus d'informations sur l'historique de cet accord, voir Éric THÉROUX, « Du traité de réciprocité à l'Accord de libre-échange » (1991) 25 *Revue juridique Thémis*, 229-278.

¹¹ *Accord de libre-échange nord-américain*.

¹² Site web des Affaires étrangères et commerce international Canada : <http://www.dfait-maeci.gc.ca/nafta-alena/over-fr.asp>.

¹³ Yves BÉRIAULT et Jacques PICARD, « L'accord de libre-échange et la loi sur la concurrence », (1991) 25 *Revue juridique Thémis*, 379-396, p. 382.

ter certaines dépenses fiscales et encouragements fiscaux aux résidents canadiens¹⁴.

D. Influence de l'OCDE et de la concurrence fiscale internationale

Le site Web de l'OCDE définit son action comme suit :

« Les travaux de l'OCDE sur la fiscalité couvrent une vaste gamme d'activités : la fraude fiscale, les pratiques fiscales dommageables, le commerce électronique et les impôts environnementaux. L'OCDE produit des statistiques comparables à l'échelle internationale. Les systèmes fiscaux nationaux sont analysés également sous l'angle de leurs effets sur le travail, le capital et les marchés de produits. »¹⁵

En matière fiscale, disons d'emblée que l'OCDE joue un rôle important d'acculturation au niveau international. Non seulement elle sert de forum pour discuter l'établissement de normes mondiales en fiscalité, mais aussi établit des comparaisons sur le système fiscal de chaque pays. Cet organisme surveille ainsi la compétitivité économique des pays et leur fournit des études pour les aider à prendre des orientations stratégiques. Ainsi, en mars 2006, elle publiait une brève étude relevant les différences de traitement des 30 pays membres en ce qui a trait à l'imposition du revenu des individus et évaluant les différents genres de réformes en ce domaine¹⁶. Voilà qui est de nature à influencer tout ministre des Finances d'un État membre...

Au regard de la fiscalité internationale, les fiscalistes canadiens reconnaissent aussi le rôle que joue la convention modèle de l'OCDE dans la conclusion des traités fiscaux bilatéraux du Canada avec plusieurs pays¹⁷.

¹⁴ Jack BERNSTEIN, « Traités et discrimination », dans (2003) 11:3, *Faits saillants en fiscalité canadienne*.

¹⁵ Site web de l'OCDE (volet fiscalité) : http://www.oecd.org/topic/0,2686,fr_2649_37427_1_1_1_1_37427,00.html.

¹⁶ OECD, « Reforming Personal Income Tax », *Policy Brief*, mars 2006.

¹⁷ Il y a des différences entre le modèle de l'OCDE et les conventions signées par le Canada toutefois ce modèle constitue une base de travail pour comparer le modèle canadien et sert aussi de référence dans les négociations. Voir David A. Ward, « Canada's Tax Treaties, (1995) vol 43 no 5 *Revue fiscale canadienne* 1719-1758.

Ainsi la fiscalité canadienne est influencée par l'ensemble des travaux de l'OCDE.

En somme, l'OCDE a mis en place un mécanisme de coordination incroyable des normes fiscales à l'échelle de la planète, mais qui malheureusement n'atteint pas les pays moins industrialisés qui ne sont pas membres, pays plus pauvres qui se retrouvent souvent sur la liste des paradis fiscaux. À ce propos, un autre aspect moins connu de l'OCDE est son rôle de police internationale dans la lutte contre l'évasion fiscale et les abus fiscaux. En 1998, l'OCDE a notamment établi sa propre liste de pays qu'elle qualifie de paradis fiscaux pour inciter ces pays à revoir leurs pratiques fiscales dommageables¹⁸. Ce que certains critiquaient au départ comme étant une action des pays les plus riches (c.-à-d. les membres de l'OCDE), soumis à une érosion de leur assiette fiscale, exercée contre les plus pauvres, s'est avec le temps transformée en une croisade contre la loi du silence qu'appliquent certains pays et qui favorise l'évasion fiscale et la criminalité. En effet, en 2001 on a identifié le secret bancaire et la non-coopération au sujet de l'échange d'informations de ces paradis fiscaux comme étant la source du principal problème international¹⁹. En fait, les pays riches ne peuvent empêcher la fuite des capitaux et des investissements qui résultent des mesures fiscales plus favorables des pays en développement, mais ils ont le droit de réclamer des informations sur les activités internationales de leurs propres résidents pour être en mesure de vérifier la conformité de leurs déclarations fiscales²⁰. L'OCDE a réalisé que favoriser l'échange de renseignements entre les pays diminuerait la fuite des capitaux. On a alors proposé un modèle d'accord entre les États sur l'échange de renseignements. En 2006, l'OCDE pour faire le bilan des progrès accomplis, a publié une nouvelle liste de pays identifiés comme paradis fiscaux en raison cette fois du secret qui y règne, permettant toujours aux contribuables d'y cacher des revenus. Si ces pays ne s'ouvrent pas à l'échange de renseignements, l'OCDE propose que des mesures soient prises dans l'avenir contre les pays récalcitrants sous forme de mesures fiscales défavorables appliquées par les autres pays aux contribuables ayant des liens avec ces paradis du secret²¹.

¹⁸ Jean-Pierre VIDAL, « La solution de l'OCDE aux paradis fiscaux », Article du mois de juillet 2006, *Courriel CCH.htm*, volet fiscalité. 7 p., à la p. 1.

¹⁹ *Id.*, p. 2.

²⁰ *Id.*, p. 3.

²¹ *Id.*, p. 4-5.

L'OCDE veut-elle un régime fiscal uniforme universellement ? On nous assure que non²². Dans ce contexte, on ne peut que penser que la vive concurrence fiscale entre les pays se poursuivra. Ce sont les mesures fiscales internes, telles que l'application d'une politique serrée des prix de transferts²³, l'exigence d'une déclaration des actifs étrangers, etc., qui permettront à un pays de diminuer l'érosion de son assiette fiscale.

Bref, en matière de fiscalité internationale, l'OCDE tente d'établir un cadre minimum mondial pour assurer que chaque État puisse obtenir son dû suivant sa propre loi en fonction de ses liens avec ses contribuables. Lorsque ce lien est mobile ou peut être objet de dispute, l'OCDE propose des solutions pour permettre d'établir à qui le contribuable devra ses impôts²⁴.

Le Canada en tant que pays membre soumet ainsi sa propre politique fiscale aux politiques internationales adoptées dans le cadre de l'OCDE. S'agit-il ici d'acculturation ou de travail commun ? Il faudrait être en mesure de déterminer l'influence que peuvent jouer d'autres pays, tels les États-Unis, dans l'élaboration et l'adoption de ces politiques. Ces propositions sont-elles en fait dictées par les États-Unis qui possèdent l'un des systèmes fiscaux les plus complexes du monde ? Il n'est pas aisé de trouver une réponse précise à cette question vue de l'extérieur.

II. HISTORIQUE DU SYSTÈME FISCAL CANADIEN

Le genre de système fiscal choisi par le Canada est en lien direct avec son histoire. L'influence anglaise dont il a été question ci-dessus et l'infiltration du droit anglais en sol canadien se sont établies de façon concrète lorsque la colonie française qu'elle était est passée sous le contrôle britannique. Ainsi, en 1791, par l'*Acte constitutionnel*²⁵, le Royaume-Uni intro-

²² OECD, *loc. cit.*, note 17, p. 7 où l'OCDE écrit par exemple : « *Which tax system is preferred remains an open question and the answer is likely to vary between countries* ».

²³ Ces prix permettent à un État de s'assurer qu'un profit raisonnable, en fonction des activités menées par une entreprise sur son territoire, soit imposé localement.

²⁴ Par exemple l'OCDE a été l'auteur des principes directeurs de 1995 sur les prix de transfert, de la convention fiscale bilatérale modèle et d'un rapport sur le situs des transactions électroniques.

²⁵ *Acte constitutionnel de 1791*, 31 George III, R.-U., c. 31.

duisit le principe du consentement à l'impôt²⁶ au Canada qui empêche la Couronne de prélever des impôts sans l'autorisation du Parlement²⁷. En 1867, le principe du consentement à l'impôt a été repris par la *Loi constitutionnelle de 1867*²⁸ qui prévoyait dans son préambule, « une constitution pour le Canada reposant sur les mêmes principes que celles du Royaume-Uni. » La LC 1867 a attribué des pouvoirs fiscaux tant au gouvernement fédéral qu'au gouvernement provincial²⁹.

En vertu de l'article 132 de la LC 1867, les taxes de douanes et d'accise ont été expressément attribuées au palier fédéral. Le pouvoir de taxation du gouvernement fédéral s'étend tant à la taxation directe qu'indirecte³⁰. La taxation directe a été définie par le Conseil privé du Royaume-Uni comme étant un impôt qui est exigé de la personne même que l'on entend assujettir³¹. En ce qui concerne la perception de l'impôt direct, la jurisprudence est venue établir une règle selon laquelle les deux paliers, fédéral et provincial, ont une compétence concurrente³². Les canadiens sont ainsi soumis à deux impôts sur le revenu, l'un fédéral et l'autre provincial. Contrairement aux États-Unis, une autre fédération, les impôts provinciaux ne sont pas déductibles au Canada des impôts du fédéral.

En 1913, 78 % des revenus du fédéral provenaient des taxes d'accise et de douanes. Le premier impôt sur le revenu des individus et des sociétés

²⁶ Au Royaume-Uni, ce principe remonte à la *Grande Charte de 1215*. De plus, il était confirmé par le *Bill of Rights de 1688*.

²⁷ Guy LORD, Jacques SASSEVILLE, Diane BRUNEAU et Lara FRIEDLANDER, *Les principes de l'imposition au Canada*, 13e éd., Montréal, Wilson & Lafleur Ltée, 2002, 682 p., à la p. 8.

²⁸ *Loi constitutionnelle de 1867*, 30-31 Victoria, R.-U., c. 3 (ci-après citée : « *L.C. 1867* »).

²⁹ Les articles 53 et 54 L.C. 1867 annoncent que toute loi dont le but est la création de taxes ou d'impôts doit prendre l'origine à la Chambre des communes du gouvernement fédéral, et que seulement le gouvernement fédéral a le pouvoir de proposer des lois à incidence financière. Toutefois, l'article 90 L.C. 1867 étend ces pouvoirs aux législateurs provinciaux.

³⁰ Article 91(3) de la L.C. 1867.

³¹ *Bank of Toronto c. Lambe*, (1887) 12 A.C. 575 (C. privé) rapportée dans G. LORD, J. SASSEVILLE, D. BRUNEAU et L. FRIEDLANDER, *op.cit.*, note 28, p. 12. La taxation indirecte étant donc celle dont le coût sera répercuté sur une autre personne.

³² Voir à cet effet l'arrêt *Caron c. The King*, [1924] A.C. 999 (C. privé) lequel a confirmé le pouvoir d'intervention du gouvernement fédéral dans le champ de l'imposition directe et ce de façon concurrentielle avec le gouvernement provincial.

du fédéral a été introduit lors de la Première Guerre mondiale en 1917, en tant qu'impôt temporaire... Des besoins de recettes fiscales accrues se font aussi sentir aux États-Unis qui adoptent aussi une loi sur l'imposition du revenu en 1913, après avoir introduit deux impôts temporaires durant des périodes de guerre³³.

En 1949, une loi de l'impôt plus étoffée a été adoptée au Canada. Les besoins fiscaux ayant été accrues à la suite de la deuxième grande guerre, l'assiette fiscale a encore été étendue en 1952. Dans les années cinquante on voit apparaître au Canada les régimes sociaux (assurance-chômage, pension universelle de vieillesse et allocations versées à la famille). Vers la fin des années 50, des hausses d'impôt ont dû être appliquées pour répondre à la hausse du coût de ces régimes de même qu'à certains déficits accumulés. Le Canada applique les idées d'un économiste anglais, John Maynard Keynes, qui prône l'intervention de l'État dans l'économie à même ses surplus, l'utilisation d'incitatifs fiscaux pour stimuler la croissance et la mise en place de régimes sociaux pour maintenir la demande³⁴... soit des régimes sociaux à consonance capitaliste...

À la même époque, les États-Unis adoptaient leur premier *Internal Revenue Code* qui était une codification complète de règles fiscales. Ils se souciaient d'équité fiscale mais aussi de stimuler leur économie en encourageant particulièrement les investissements à l'étranger.

Dans les années 60, à l'inverse, le Canada cherche à bénéficier le plus possible des investissements étrangers sur son territoire en introduisant notamment des impôts pour les succursales de multinationales œuvrant au Canada (impôts qui n'existaient pas aux É-U) et en accordant des avantages fiscaux aux sociétés. Il fallait combattre le chômage, équilibrer le budget et favoriser la croissance économique, puis vers la fin de cette décennie contre l'inflation.

Une commission royale dépose un rapport en 1966³⁵, qui analyse la politique fiscale canadienne dans l'optique d'y apporter plus de neutralité et d'équité. Le rapport de cette Commission a été suivi en 1969 par la publi-

³³ Roy D. HOGG, Canada-US Tax Relations, (1995) 43:5, *Revue fiscale canadienne*, 1547-1565, à la page 1549.

³⁴ J. H. PERRY, *op.cit.*, note 5, p. 11.

³⁵ Cette commission dite « Commission Carter » a donné lieu au *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1966.

cation d'un Livre blanc sur la fiscalité³⁶ qui encadraient les propositions de réforme fiscale suggérées par le ministre des Finances à l'époque, Edgar Benson. Le Livre blanc ne reprenait pas toutes les recommandations du rapport Carter, et dans certains cas, il les réfutait complètement. Une importante réforme de la loi de l'impôt fut adoptée en 1971³⁷. Les Canadiens adoptent notamment à la base de leur système fiscal le principe de l'intégration, qui donne à la fiscalité un rôle neutre dans la décision de s'incorporer ou non, et font le choix de l'individu comme unité d'imposition (ne permettant pas des revenus consolidés au niveau de la famille), deux positions fondamentales qui tranchent avec les choix fiscaux américains.

Au milieu des années 1980, commence véritablement la lutte contre les échappatoires fiscales, par exemple, après l'échec d'introduire au Canada par la voie des tribunaux le concept de « Business purpose test³⁸ » des États-Unis et du Royaume-Uni, le ministre des Finances canadien concocte sa propre règle générale contre l'évitement fiscal introduite en 1988. Dès le milieu des années 1985, il devient évident que le régime fiscal canadien ne répond plus à la réalité économique et sociale et doit encore être réformé. Dans le Livre blanc de 1987, le ministère des Finances précise que pour atteindre les objectifs de l'équité, de la compétitivité, de la simplicité, de la cohérence et de la fiabilité, la *Loi de l'impôt sur le revenu* doit subir une réforme globale et à ce sujet il a écrit :

« Alors qu'il devenait de plus en plus clair que le régime fiscal canadien n'accomplissait pas nombre de ses fonctions aussi bien qu'il aurait dû, il devenait évident que le processus de réforme évolutive et progressive qui avait été poursuivi devait être fortement accéléré. Il est

³⁶ Edgar J. BENSON, *Propositions de réforme fiscale*, Ottawa, ministère des Finances, Imprimeur de la Reine, 1969.

³⁷ La *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.C., 1970-71-72, c.63 est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1972. Elle est devenue depuis la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5^e suppl.), c. 1. (ci-après « la loi de l'impôt sur le revenu ». Le 5^e supplément des *Lois révisées du Canada* (1985), est entré en vigueur le 1^{er} mars 1994 et a été modifié depuis.

³⁸ *Stuart Investments Ltd. c. La Reine* [1984] 1 RCS 536 (Cour suprême du Canada) Dans cet arrêt, il y a eu une tentative infructueuse d'introduire par la Cour la doctrine américaine du « business purpose test » en plus du « step transaction », afin que le fisc puisse considérer la finalité commerciale de chaque étape d'une transaction pour en reconnaître la validité et l'effet au niveau fiscal.

également apparu pendant cette période que certains de nos principaux partenaires commerciaux, dont le régime fiscal présentait dans bien des cas les mêmes lacunes que celui du Canada, entreprenaient de réformer leur fiscalité de manière plus dynamique et globale, notamment en abaissant leurs taux d'imposition. Dans un monde de plus en plus interdépendant, il importe de ne pas laisser le régime fiscal canadien placer nos négociants, entreprises, investisseurs et personnes de haute compétence en situation désavantageuse par rapport à l'étranger. »³⁹

C'est à cette époque que naît le besoin de lutter davantage contre les stratagèmes fiscaux internationaux⁴⁰, quoique dans ce dernier champ les États-Unis, y compris des États comme la Californie, sont beaucoup plus sévères. D'ailleurs, leur réforme servira de modèle. Nous devons préciser ici que, même si la réforme aux États-Unis faisait partie du mouvement des réformes fiscales des années 1980 débuté en Grande-Bretagne, la réforme américaine a évité toute influence étrangère. Elle était le produit d'une réflexion globale et profonde sur la fiscalité américaine et était d'avant-garde sur plusieurs autres pays, dont le Canada⁴¹. L'influence évidente des États-Unis sur les réformes fiscales de certains autres pays était justement observée par un auteur qui a écrit : « A wave of tax reform beginning with the U.S. tax reform in 1986 has been sweeping the world, aimed at improving the income tax. »⁴²

Ainsi, la réforme fiscale des années 1980 au Canada s'est inscrite dans la voie de ces réformes fiscales qui ont touché plusieurs pays industrialisés. Au Canada, la réforme fiscale des années 1980, s'est divisée en deux étapes distinctes⁴³. D'abord, de 1984 à 1987, tous les efforts ont été centrés sur la réforme de l'impôt sur le revenu et son augmentation par

³⁹ MINISTÈRE DES FINANCES DU CANADA, *Réforme fiscale 1987 – Livre blanc*, Ottawa, 18 juin 1987, p. 21.

⁴⁰ La pression du public est devenue particulièrement forte suite au départ du Canada sans aucun impôt de l'une des plus importantes fiducies familiales du Canada.

⁴¹ Cedric SANDFORD, *Successful Tax Reform : Lessons from an Analysis of Tax Reform in Six Countries*, p. 108-137.

⁴² Joe A. PENCHMAN, « The Future of the Income Tax », *American Economic Review*, vol. 80, n° 1, March 1990, cité dans C. SANDFORD, *id.*, p. 127.

⁴³ Allan M. MASLOVE, *Tax Reform in Canada : the process and impact*, Halifax, The Institute for Research and Public Policy, 1989, p. vii.

l'introduction de divers moyens. Ensuite, en 1988, dans le but de diversifier la base de l'imposition et d'aplatir la structure des taux, le législateur s'est penché sur la réforme de l'impôt des particuliers et de l'impôt des sociétés.

Au début des années 1990, soit à l'époque du premier accord de libre-échange, une réforme de la taxe de vente canadienne imposée aux fabricants est effectuée pour la convertir en taxe sur la valeur ajoutée ayant une assiette plus large, notamment les services, cette taxe étant plus favorable aux exportations. Dans les années qui ont suivi, la compétitivité des entreprises canadiennes étant en jeu et les coffres du gouvernement étant à sec, le gouvernement a choisi d'éliminer l'universalité de deux mesures sociales, les pensions de vieillesse et les allocations familiales, en les réservant aux moins nantis. Il a aussi limité les avantages du très onéreux régime d'assurance-chômage afin de pouvoir diminuer les cotisations des employeurs.

Aujourd'hui, l'impôt levé par le gouvernement fédéral se divise en trois groupes principaux :

- l'impôt sur le revenu des particuliers et des sociétés ;
- les impôts sur les salaires (cotisations d'assurance-emploi et régimes de pensions étatiques) ;
- la taxe sur les produits et services.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, c'est en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁴⁴ que le gouvernement fédéral lève ce type d'impôt d'abord sur le revenu mondial des résidents canadiens, tant des particuliers que des sociétés, ensuite pour les non-résidents sur le revenu d'emploi ou d'une activité commerciale exercés au Canada ou de la vente de certains biens situés au Canada, des gains en capital réalisés lors d'une disposition d'un bien canadien imposable, ou encore de certains paiements, tels que des dividendes, des intérêts et des revenus locatifs. Dans le deuxième groupe, la cotisation à l'assurance-emploi qui a pour but de financer la perte des revenus des travailleurs au chômage est prélevée auprès des individus et employeurs en vertu de la *Loi sur l'assurance-emploi*⁴⁵, il en va de même pour les cotisations requises par le régime de pension de l'État⁴⁶

⁴⁴ *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5e suppl.), c. 1, telle que modifiée (ci-après citée « *Loi de l'impôt sur le revenu* » ou « L.I.R. »).

⁴⁵ *Loi sur l'assurance-emploi*, L.C. 1996, c. 23.

⁴⁶ *Régime de pension du Canada*, L.R.C. 1985, c. C-8, telle que modifiée.

mis sur pieds en vue d'offrir un minimum de revenu à la retraite. Pour le troisième groupe, soit la taxe sur les produits et les services, elle est prévue par la *Loi sur la taxe d'accise*⁴⁷ comme étant une taxe sur la consommation applicable tout au long de la chaîne de la production et de distribution des biens et des services.

III. NORMES FISCALES CHOISIES

A. Identification de certaines normes fiscales utiles à la discussion sur l'acculturation

De nos jours, l'influence américaine n'est pas toujours évidente à déceler dans le libellé des dispositions des lois fiscales canadiennes, non plus que l'influence anglaise qui persiste mais à un degré moindre. Le très respecté avocat fiscaliste canadien Wolfe A. Goodman s'est déjà montré inquiet de l'origine de certaines dispositions fiscales canadiennes et avec ironie, a déjà mis en garde ses collègues en ces termes :

« One of the most remarkable aspects of Canadian life is the way in which ideas which have been in circulation for many years in the United States can suddenly be discovered by a few Canadians and treated as they were new Canadian inventions.

[...] I am greatly concerned that we in Canada are now seeing a major campaign for another imported American tax-policy concept which is also being presented as though it were newly discovered and as though it had not already been the subject of vigorous controversy in the United States. I refer to the campaign which has been mounted by the Coalition of National Voluntary Organizations (NVO), which purports to speak for more than 100 charitable organizations in this country. »⁴⁸

Ce passage a été écrit pour discuter en premier lieu du concept de « tax expenditure » dont il attribue la paternité à un professeur américain et en deuxième lieu pour discuter d'une proposition visant à transformer la

⁴⁷ *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, c. E-15, telle que modifiée.

⁴⁸ Wolfe A. GOODMAN, « Proposed Changes to the Tax Credit System », Winter 82-83, *The Philanthropist* 13-21, p. 13.

déduction fiscale pour dons de bienfaisance en crédit comme aux États-Unis. Ce dernier changement a par la suite été adopté par le Canada⁴⁹.

Les idées américaines migrent ainsi vers le nord en empruntant des voies qui ne sont pas toujours très éclairées. On assiste à une infiltration en douce. À la vérité, on n'avouera jamais directement dans le discours du ministre des finances que l'on importe telle ou telle mesure des voisins du sud ou d'ailleurs. Parmi les exceptions à ce principe, lors de l'introduction de la taxe sur les produits et services, les contribuables canadiens étaient au fait qu'il s'agissait d'une mesure importée d'Europe. Mais autrement, le contribuable ou le fiscaliste constatera cet emprunt lorsqu'il comparera sa loi avec par exemple l'*Internal Revenue Code* américain. D'ailleurs à l'origine, la première loi canadienne semble s'être largement inspirée de la loi des États-Unis rédigée quatre années plus tôt.

En raison de cette situation, l'auteure a choisi de se fonder sur sa propre expérience pour identifier certains sujets précis et discuter de leur acculturation. Ces sujets sont l'interprétation des lois fiscales, le concept de revenu, les règles comptables, les mesures spécifiques aux sociétés, la taxe sur les produits et services, les droits successoraux et quelques normes fiscales diverses.

B. Interprétation fiscale

Au-delà du texte de loi, il y a l'interprétation que les tribunaux en font. L'interprétation des lois fiscales canadienne est-elle acculturée ?

On constate souvent dans les propos du juge, et là de façon explicite, que le droit américain a été examiné à titre de source de référence, comme l'a été le droit britannique ou même australien.

Discutant des différences entre le concept de « revenu » canadien, américain et britannique un auteur a fait cette constatation :

« Historically the Canadian position has been an intermediate one, a role in which we not infrequently find ourselves. For our income tax we borrowed our original statute law substantially from the United States and our jurisprudence from England. The definition of income

⁴⁹ À titre d'information, le fait que le Canada ait choisi d'appliquer un taux de crédit aussi élevé que si le donateur avait obtenu une déduction a empêché dans les faits toute contestation de ce côté de la frontière.

contained in the Income Tax Act enacted in 1971 had an unmistakable resemblance to United States income tax statutes and bore very little resemblance to the English Act of the day. Yet the interpretation given it has followed with few exceptions the decisions of the English courts. »⁵⁰

Ainsi, le recours à la jurisprudence américaine s'explique par les similitudes de nos lois ainsi que le partage du même système juridique de common law, alors que les références à la jurisprudence britannique résulteraient de liens historiques, économiques et politiques issus du passé colonial et des origines de la common law appliquées au Canada.

De nos jours, l'évolution propre de la loi canadienne et son interprétation de type littérale, même dans sa forme la plus libérale, ne favorise pas l'intégration des tendances jurisprudentielles étrangères basées sur des dispositions étrangères différentes de celles contenues dans la loi canadienne.

Voici un exemple de jugement où le fisc canadien aurait bien aimé que les tribunaux acceptent d'appliquer certains principes fiscaux de la même façon qu'aux États-Unis ou au Royaume-Uni. Tous les fiscalistes canadiens de cette époque se rappelleront la tentative du fisc d'introduire un concept d'évitement fiscal totalement étranger au droit canadien, soit la doctrine du « business purpose test ». Toutefois, en l'absence d'une disposition claire dans la loi, la Cour suprême du Canada a refusé d'appliquer un tel test pour évaluer la légitimité d'une planification fiscale⁵¹. Ce faisant, cette Cour demeurait fidèle à la vieille jurisprudence anglaise *Duke of Westminster*⁵² énonçant le principe du droit du contribuable de planifier ses affaires pour payer le moins d'impôt possible. La Cour a ainsi refusé implicitement de joindre les rangs de la nouvelle jurisprudence du Royaume-Uni l'invitant à jouer un rôle plus agressif en matière d'évitement fiscal,

⁵⁰ J. Harvey PERRY, *Canadian Tax Paper no. 74 - Taxation in Canada*, 4^e édition, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1984, 248 p., à la p. 29.

⁵¹ T.E. MCDONNELL and R.B. THOMAS, *The Supreme Court and Business Purpose: is there life after Stubart?*, (1984) vol. 32, n^o 5, *Canadian Tax Journal*, 853-869, à la p. 854.

⁵² *Précitée*, note 6.

notamment lorsque le but d'une planification n'a pas d'autre raison commerciale légitime que de sauver des impôts⁵³.

Le juge canadien décide ainsi de la pertinence de la jurisprudence étrangère pour étoffer sa propre position, sans visiblement se sentir lié par cette dernière et sans chercher à en introduire les principes qui pourraient par ailleurs paraître équitables ou logiques. Notons que le *business purpose test* a ensuite été introduit sous une forme allégée par le législateur canadien dans la règle générale anti-évitement⁵⁴.

En somme, au chapitre de l'interprétation, le droit fiscal canadien est métissé, mais se *désacculture* tranquillement. Malgré les distances prises avec les années, tradition de common law oblige, l'interprétation jurisprudentielle de concepts fondamentaux non définis dans la loi canadienne, tels la bienfaisance⁵⁵ ou le concept de *sham*⁵⁶ fait inévitablement appel à l'ancienne jurisprudence britannique comme source de droit. Cela s'explique historiquement, comme nous l'avons vu précédemment par le rôle notamment que jouait le Conseil privé de Londres dans l'interprétation des lois canadiennes. Ces références se font toutefois de plus en plus rares au fur et à mesure que des dispositions canadiennes plus précises sont adoptées pour remplacer ces principes jurisprudentiels.

C. Impôt sur le revenu

1. Concept de revenu

Tel que mentionné précédemment, le concept de revenu au Canada origine d'un mélange de droit américain et de droit anglais ; il a un libellé similaire à celui des États-Unis mais est interprété à l'anglaise. La position américaine dès le départ était de tout taxer (revenu, gain et profit). Il en a résulté du côté américain une interprétation large ayant pour effet d'imposer autant le gain en capital que les fruits de la loterie, comme ce que l'on connaît encore aujourd'hui. À l'opposé, le concept de revenu du Royaume-Uni était restreint à ce qui était énoncé dans la loi comme étant imposable

⁵³ T.E. MCDONNELL and R.B. THOMAS, *loc.cit.*, note 52, p. 857.

⁵⁴ Art. 245 LIR.

⁵⁵ Arrêt *Pemsel*, *précité*, note 7.

⁵⁶ La définition classique du *Sham* ou trompe-l'œil a été établie dans *Snook v. London & West Riding Investments Ltd.* [1967] 1 All ER 518.

(profit provenant d'un commerce)⁵⁷ et il fallait avoir eu la volonté de faire un profit pour qu'il soit taxable. Le Royaume-Uni n'a commencé à imposer le gain en capital que dans les années 60, le Canada a suivi le 1^{er} janvier 1972⁵⁸. Fait intéressant, même si de chaque côté de leur frontière le gain en capital est imposé, aux États-Unis, on distingue le traitement fiscal du gain à court terme (qui sera traité comme du profit d'entreprise) du traitement du gain en capital à long terme, en calculant simplement la durée de détention du bien, alors qu'au Canada, ce sont des critères jurisprudentiels qui délimitent le gain en capital véritable du gain ayant la nature d'un revenu d'entreprise. Ces critères canadiens sont basés sur la recherche de l'intention du contribuable au moment de son achat⁵⁹, méthode qui rejoint l'approche britannique utilisée pour définir le revenu d'entreprise.

On reconnaît encore cette influence restrictive britannique dans l'approche prise par la Cour d'appel fédérale dans la décision *Fortino*⁶⁰. Il s'agissait de déterminer le caractère taxable ou non d'une somme reçue à la suite de la signature d'un engagement de ne pas faire concurrence. Aux États-Unis, une telle somme fait partie du revenu imposable. Mais c'est plutôt une ancienne jurisprudence britannique qui a été suivie. Voici un extrait de ce jugement :

« I find the situation here similar to the one that prevailed in *Higgs (H.M. Inspector of Taxes) v. Olivier*, ((1922), 12 T.C. 427)). The restriction accepted by Sir Laurence Olivier on his freedom to exercise his vocation to carry on acting and producing and directing films inevitably involved him in loss of earnings. The Special Commissioners decided, and were upheld in appeal, that the sum received under the restriction agreement was a capital receipt.

⁵⁷ En 1920, ce concept de revenu a été résumé de la façon suivante : « Casual, non-recurring or occasional profits arising from transactions that do not form part of the ordinary business of the person who makes them are accordingly held not to be within the scope of the Income Tax, and consequently escape taxation » (GREAT BRITAIN, *Report of the Royal Commission on the Income Tax*, note 8, sec.85 (London, H. M. Stationery Office, 1920.) Cmd. 615.) citation rapportée dans J. H. PERRY, *op. cit.*, note 5, p. 25.

⁵⁸ J. H. PERRY, *op. cit.*, note 5, p. 25-29.

⁵⁹ Au moment de l'achat, le contribuable voulait-il faire un profit rapide de spéculateur entrepreneur ou faisait-il un investissement à long terme ? Voir G. LORD, J. SASSEVILLE, D. BRUNEAU et L. FRIEDLANDER, *op. cit.*, note 28, p. 254-260.

⁶⁰ *Fortino c. La Reine*, 2000 D.T.C. 6060 (C.A.F.).

The House of Lords also shared this view [...].

It is true that in American cases referred to by counsel for the respondent, a payment for a covenant not to engage in a certain business is considered income of the recipient.

[...] However, we have to keep in mind first that the definition of gross income in the U.S. Revenue Act is exceedingly broad. This is not the case under the Act which is drafted in such a way as to include in the tax base only income from a source.

[...] Secondly, the tax treatment of a covenant ancillary to the sale of any property is treated in the Act in a section dealing with capital gains (section 42). For these reasons, I am very reluctant to follow U.S. case law. »

Ainsi, lorsque le large concept de revenu du Canada qui comprend des revenus de toutes sources est interprété à la manière britannique, il arrive alors que la source devienne absente... et que le contribuable échappe à l'impôt.

Quant à l'évolution du traitement fiscal du gain en capital au Canada, il a subi une imposition plus élevée au Canada à la suite de la réforme de 1987. La portion du gain en capital imposable est alors passée de 50 à 66 2/3 pour cent jusqu'en 1990 et à 75 pour cent à partir de 1990⁶¹ Même si l'augmentation de l'imposition était plus importante au Canada, elle a néanmoins suivie celle aux États-Unis.

2. Calcul du revenu – règles comptables

La mesure du revenu provenant d'une entreprise dépend du bénéfice réalisé dans l'année⁶². Or, la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'indique pas la méthode de détermination de ce bénéfice. Toutefois la jurisprudence a confirmé le fait qu'il « est calculé selon les "principes comptables généralement reconnus" à moins d'indication contraire résultant de la loi, des règlements ou d'un énoncé jurisprudentiel à cet effet »⁶³. Or dans l'élabo-

⁶¹ Pour finalement revenir à 50 % en 2000.

⁶² Par. 9(1) L.I.R.

⁶³ G. LORD, J.SASSEVILLE, D. BRUNEAU et L. FRIEDLANDER, *op.cit.*, note 28, p. 162.

ration de ces principes, le Conseil des normes comptables (CNC) de l'Institut Canadien des Comptables agréés (ICCA) travaille en parallèle avec l'International Accounting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis. On retrouve dans l'un des Bulletins d'une grande firme comptable cette explication des liens entre ces organisations :

« Les propositions publiées par le IASB et le FASB sont le fruit de travaux communs visant à rehausser la qualité de l'information financière et à promouvoir la convergence des normes comptables à l'échelle mondiale. Le texte des propositions des trois conseils est pratiquement identique, à l'exception de certaines différences provenant des normes qui n'ont pas encore été harmonisées »⁶⁴ (Le souligné est de l'auteure).

Ainsi, l'instrument de mesure du bénéfice fiscal canadien est en voie d'être complètement acculturé... ou plutôt fait l'objet d'une harmonisation mondiale.

3. Mesures fiscales spécifiques des sociétés

Même si ultimement la richesse d'une société (au sens de corporation) appartient à des individus (ses actionnaires), imposer directement la société est le choix qu'ont fait l'ensemble des pays industrialisés. Cela permet de taxer le revenu là où il se trouve, et aussi d'imposer directement les fruits de l'investisseur étranger non-résident.

Les sociétés étant des contribuables fictifs, leur imposition dans un pays plutôt qu'un autre repose sur des éléments assez précis, tels leur lieu de constitution, le lieu de réunion de leur conseil d'administration ou leur lieu d'exploitation. La définition jurisprudentielle de résidence d'une société, applicable au Canada, demeure celle élaborée dans l'arrêt anglais *De Beers Consolidated Mines Ltd. c. Howe*⁶⁵ et qui la situe au lieu de son « Central management and control » (lieu de prise de décisions). Il est ainsi relativement facile de choisir le pays d'imposition d'une société compa

⁶⁴ RAYMOND CHABOT GRANT THORNTON, « Exposé-sondage sur les regroupements d'entreprises », dans (2005) vol. 15, numéro spécial, *En bref – nouveautés en comptabilité*, p. 1 (numéro d'octobre).

⁶⁵ (1906) 5 TC 198 (Conseil privé).

rativement aux individus⁶⁶. Ce critère de résidence devient cependant de plus en plus inadéquat pour le partage des revenus fiscaux entre les pays accueillant la même société ou ses actionnaires⁶⁷.

Chaque pays subit une forte concurrence fiscale pour attirer chez-lui les capitaux et les investissements de ces sociétés mobiles. On constate aussi la présence de paradis fiscaux, au sens péjoratif, qui attirent les capitaux des sociétés et la présence de pays comme le Canada, qui par exemple misent sur le savoir et offre de généreux programmes de recherche scientifique pour attirer ce type d'investissements.

Pour faire face à cette concurrence, il faut nécessairement ajuster sa politique fiscale en fonction de ce qu'offre le voisin. Dans ce contexte, le professeur Tim Edgar est d'avis que pour limiter l'effet de la concurrence fiscale internationale entre les États et l'effet des planifications internationales des sociétés multinationales, il faudrait idéalement que les pays coordonnent leur fiscalité respective, surtout si en plus ils s'entendent sur les niveaux de taux d'imposition⁶⁸. Il s'agit ici d'une nette incitation à négocier une acculturation volontaire.

L'OCDE est le forum de négociation qui permet de réaliser de telles ententes. Par exemple en 1998, ses membres y compris le Canada, se sont entendus pour adopter les mesures contenus dans le rapport de l'OCDE intitulé *Electronic Commerce : Taxation Framework Conditions*. Selon un commentateur, « The OECD report states that at this stage of technological and commercial development, existing principles should generally govern the taxation of E-commerce. »⁶⁹

On peut par ailleurs constater de très grandes similitudes entre le Canada et les États-Unis au sujet du mécanisme global d'imposition des sociétés, principaux acteurs de leurs importantes relations commerciales.

⁶⁶ L'assujettissement d'un individu repose au Canada sur son lieu de vie habituel qui se concrétise par une présence physique et des liens économiques ou familiaux.

⁶⁷ Voir Brian J. ARNOLD et al., « Policy forum: "Comments on *Corporate Residence and International Taxation*" », by Robert Couzin, (2003) vol. 51, n° 4, *Revue fiscale canadienne*, 1556-1601.

⁶⁸ Tim EDGAR, « Corporate Income Tax Coordination as a Response to International Tax Competition and International Tax Arbitrage », (2003) vol. 51, n° 3, *Revue fiscale canadienne*, 1079-1158.

⁶⁹ Dan JAKUBOWICZ, « Revenue Adopts OECD Stance », (1998) vol. 6, n° 11, *Canadian Tax Highlights (version électronique)*.

La très grande majorité des mesures de ce secteur sont importées directement des États-Unis. Évidemment, l'une de raisons pour cette acculturation est l'importance des rapports économiques entre les deux pays et la nécessité de rendre les deux systèmes compatibles, jusqu'à une certaine mesure, pour empêcher l'évitement fiscal de deux côtés de la frontière et pour bénéficier des échanges commerciaux⁷⁰.

Toutefois, on peut aussi identifier des mesures qui ont plutôt leur source au Canada et qui résultent de ses intérêts particuliers. Alors que les américains encourageaient leurs sociétés à conquérir le monde, le Canada se préoccupait de la présence des investissements étrangers sur son territoire. Par exemple, en ce qui concerne les retenues sur les dividendes versées, le Canada et les États-Unis avaient des approches similaires, mais les taux de retenues variaient entre les deux pays. Cette différence de politique fiscale résultait de la réalité économique propre à chaque pays. Le Canada, en tant qu'importateur du capital, a établi les taux de retenues plus élevés que les États-Unis sur les dividendes, les intérêts, les royautés, et autres types de paiements similaires provenant de l'investissement. Au contraire, les États-Unis, en tant qu'exportateurs du capital, ont toujours préféré un taux de retenue moins élevé sur les dividendes versés.

Autre exemple, il n'est pas étonnant que le Canada ait développé le premier un impôt applicable aux succursales étrangères exploitées sur son territoire, impôt dont se sont ensuite inspirés les États-Unis. À l'inverse, le Canada s'est fortement inspiré des États-Unis pour élaborer des mesures relatives aux investissements à l'étranger, notamment l'imposition des filiales étrangères, les règles de rapatriement des surplus et les règles de

⁷⁰ A. M. MASLOVE, *op.cit.*, note 44, p 23-24. «The tax reform of the US created an incredible pressure upon the Canadian government to follow with a similar reform for economic reasons simply because US was Canadian biggest economic partner and Canadian government feared the large-scale capital outflow to US that was more beneficial on the tax level. Also, the tax reform in US was rather popular and its outcome was generally welcomed. The Canadian government has thus decided to ride on the wave and introduce similar measures in Canada that otherwise might have been met with greater hostility. Another reason to adopt measures similar to those in the US, was the pursuit of a free-trade agreement. While the agreement was still in negotiation at this time, the government realised that under free-trade Canadian market could have become more vulnerable if its economic and fiscal structures were not as sufficient as those in the US.»

FAPI (*foreign accrual property income*)⁷¹. Dans ce dernier cas, le Livre blanc qui a proposé cette mesure était on ne peut plus clair sur l'origine américaine de ces mesures : « US type provisions would be introduced at the beginning of the new system in respect of passive income of Controlled Foreign Corporations so as to render such income taxable in Canada. »⁷²

D'autres mesures n'ont pas d'équivalent dans le système fiscal voisin. Notamment au Canada, les sociétés d'un même groupe ne peuvent présenter une déclaration de revenu consolidée qui permet d'utiliser les pertes de l'une contre les profits de l'autre comme aux États-Unis. Seul le Canada a une déduction de 500 000 \$ pour le gain en capital réalisé sur les actions de sociétés privées admissibles. Le Canada applique, tel que mentionné précédemment, une intégration entre l'impôt de la société et l'impôt de l'actionnaire, alors que les États-Unis traite chacun séparément. Le système fiscal canadien n'a jamais eu des provisions similaires à celle de l'article 337 IRC aux États-Unis, ayant pour résultat que le vendeur d'une entreprise exploitée à l'aide d'une société, était généralement imposé à deux niveaux : d'abord, au niveau de la société qui vend l'entreprise, puis au niveau de l'actionnaire.

Relativement aux taux d'impôt, on peut dire que le Canada ne se cache pas de vouloir présenter un taux plus faible que celui applicable aux États-Unis⁷³.

Sans surprise, la fiscalité des entreprises est fortement acculturée et l'influence principale est essentiellement celle des États-Unis.

D. TPS – Taxe sur les produits et services

Les taxes à la consommation sont souvent reconnues pour être une source de recettes fiscales libre de toutes les contraintes que la concurrence internationale impose sur l'utilisation des autres sources. On considère en effet que les consommateurs sont moins mobiles que le capital. Ainsi, ces taxes se sont avérées être une source de revenu privilégiée pour

⁷¹ Les règles de FAPI imposent les revenus de placements dans les mains des actionnaires canadiens même si ces placements sont détenus dans des sociétés étrangères.

⁷² MINISTÈRE DES FINANCES DU CANADA, *op. cit.* note 40, p. 60.

⁷³ MINISTÈRE DES FINANCES DU CANADA, *op. cit.*, note 9.

permettre au Canada de financer plus de services sociaux qu'aux États-Unis⁷⁴. Le niveau de ces taxes est nettement plus élevé au Canada.

Depuis 1991, la différence Canada-U.S. repose non seulement sur le taux de ces taxes, mais aussi sur le système de perception. Le Canada a adopté un système de perception multi-stades (TPS) basé sur le modèle de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Ce changement important a eu lieu après 50 années de débats écoulées depuis l'identification par le fédéral des lacunes de sa taxe de vente. Avant cette réforme, l'ancienne taxe de vente canadienne s'appliquait aux manufacturiers, et il était immédiatement apparu que cela créait des distorsions considérables pour les biens dont le prix contenait une large part de frais de fabrication par rapport aux biens fabriqués ailleurs. Lorsque le débat s'est intensifié dans les années 80⁷⁵, le fédéral a finalement accepté de prendre le risque politique de cette réforme.

À l'époque de l'adoption de la TPS, la TVA existait en France depuis 1954, plus généralement en Europe (y compris au Royaume-Uni) depuis le début des années 1970 et dans d'autres pays dont le Mexique, le Japon et la Nouvelle-Zélande depuis le début des années 1980⁷⁶.

Aux États-Unis, le Congrès a mandaté l'*Office of Tax Analysis of the US Treasury* pour en faire l'analyse. Ce bureau n'a pas soumis un rapport favorable à une telle taxe. Dans l'un des trois livres de leur rapport consacré exclusivement à la TVA, des auteurs rapportent : « que cette taxe a été rejetée "on the ground that the tax was a money machine for government. The report argued that the VAT made raising revenues too easy and weakened political pressure on Congress to cut expenditures" »⁷⁷.

⁷⁴ Satya PODDAR et Morley ENGLISH, « Fifty Years of Canadian Commodity Taxation: Key Events and Lessons for the future », (1995) vol. 43, n° 5, *Revue fiscale canadienne* 1096-1119.

⁷⁵ Plusieurs facteurs internes expliqueraient cette intensification, dont la diminution des barrières tarifaires dont jouissaient les manufacturiers, l'ouverture d'un recours d'appel, mettant en lumière divers échappatoires, l'activité plus grande des conseillers fiscaux dans le champ des taxes à la consommation. S. PODDAR et M. ENGLISH, *id.* p. 1108 et 1109.

⁷⁶ J. WHALLEY et D. FRETZ, *Canadian Tax Paper no. 88 - The Economics of the Goods and Services Tax*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1990, 167 p.

⁷⁷ *Id.*, p. 145 et 146.

Même si la TVA a ressurgi comme solution pour la réduction du déficit américain, le président Bush a fait campagne contre elle en 1988⁷⁸. Il aurait peut-être eu une position différente s'il avait su à l'avance les difficultés que connaîtrait son fils...

Encore une fois, le système fiscal canadien a davantage ici été influencé par l'expérience vécue au Royaume-Uni que par celle des États-Unis. Toutefois, cette influence est assez indirecte puisqu'elle provient plus largement de l'expérience de toute l'Europe. L'auteure n'y voit pas comme tel d'acculturation imposée par des considérations commerciales ou politiques, mais plutôt le choix du Canada d'utiliser un modèle étranger pour remplacer sa propre taxe de vente devenue désuète.

On pensait en 1991 que la TPS permettrait de réduire substantiellement les impôts sur le revenu des individus qui étaient à cette époque de l'ordre de 60 %. Cela s'est avéré en partie vrai considérant que la TPS s'appliquait non seulement sur les produits mais aussi sur les services auparavant non visés. Le taux d'impôt maximum des individus est maintenant de 48 %. Des recettes supplémentaires ont été engrangées, le Canada réalisant grâce à cette taxe de forts surplus. Le taux fédéral de la TPS était malgré tout resté inchangé à 7 % depuis son adoption jusqu'à tout récemment, alors que le nouveau parti conservateur l'a baissée à 6 %, après en avoir fait un enjeu électoral. Il faut dire que la régressivité de cette taxe, qui frappe plus durement les plus démunis et moins les riches, empêche son utilisation à trop grande échelle, en dépit d'un crédit remboursable offert par le gouvernement pour contrer cette régressivité. Par exemple, lorsque le taux de change favorable s'est conjugué à l'introduction de la TPS, les consommateurs ont traversé la frontière en grand nombre pour faire leurs achats. Les américains construisaient alors des centres commerciaux destinés spécifiquement à ce phénomène...

Outre la TPS, le fédéral continue de percevoir des droits d'accise importants sur l'essence, le tabac, l'alcool et certains produits de luxe.

Depuis la crise du pétrole des années 1970, le fédéral a considérablement augmenté le nombre de taxes sur les ressources pétrolières. Aux États-Unis, le prix à la pompe est beaucoup plus bas. On comprend que le marché soit beaucoup plus captif dans ce créneau, permettant au gouvernement de hausser ses revenus et de promouvoir socialement une politique d'économie de l'énergie.

⁷⁸ *Id.*, p. 146.

L'ajout d'une fin sociale pour justifier une hausse des taxes d'accise a été aussi clairement utilisé dans le cas du tabac. Le gouvernement canadien a cependant dû battre en retraite et réduire momentanément ses taxes, en raison de l'importance du mouvement de contrebande de cigarettes organisé essentiellement par certains groupes faisant partie des Premières nations et ayant des liens avec des communautés autochtones situées à la frontière des États-Unis, et qui les approvisionnaient en cigarettes... canadiennes ! (le goût des cigarettes américaines étant fort différent). Les canadiens faisaient la file le dimanche dans les commerces situés en territoire autochtone pour bénéficier de cette réduction de taxe. Des mesures ont dû être prises auprès des fabricants de cigarettes canadiennes avant de pouvoir recommencer à hausser cette taxe.

Autres secteurs où les taxes de vente traduisent les valeurs canadiennes, la taxe d'accise imposée sur certains biens de luxe (les bijoux) ou considérés trop énergivores (les systèmes d'air climatisé pour les véhicules, les moteurs de huit cylindres et plus, etc.).

Bref, l'évolution des taxes à la consommation reflète une politique fiscale assez autonome, servant des priorités canadiennes (financement des programmes sociaux, environnement et santé), mais elle est restreinte dans ses excès par la proximité de son voisin du sud. De plus, étant fortement régressives, l'utilisation de ces taxes dans le fardeau fiscal global tend à se stabiliser, comme dans les autres pays industrialisés.

E. Droits successoraux

L'impôt sur la transmission de fortune existait au Canada avant 1986, année où le Québec fut la dernière province canadienne à se retirer de ce champ. Ce choix n'est certainement pas dû à l'influence américaine qui maintient toujours de tels impôts.

On peut attribuer la disparition progressive de cet impôt à l'introduction au Canada d'une règle visant à imposer plutôt la réalisation du gain en capital au décès. Le gouvernement fédéral avait en effet rejeté en 1971 les conclusions du rapport Carter d'intégrer les sommes reçues à titre de dons ou d'héritage comme du revenu ordinaire, conclusions inspirées d'auteurs américains⁷⁹. Satisfait de l'impôt qui sera prélevé au décès en raison de la

⁷⁹ Wolfe D. GOODMAN, « Death Taxes in Canada, in the Past and in the Possible Future », (1995) vol. 43, n° 5, *Revue fiscale canadienne* 1360-1376, p. 1364 : « Instead

nouvelle imposition du gain en capital au taux de 50 %, il se retire du champ des droits successoraux pour éviter un double impôt au décès⁸⁰.

Les provinces canadiennes ont repris le flambeau, en introduisant des droits successoraux, mais le fait que l'Alberta a toujours refusé cet impôt, agissant comme une sorte de paradis fiscal au Canada, expliquerait en partie le retrait ultérieur des autres provinces de ce champ⁸¹, en plus du facteur de double imposition du capital au décès. Cet impôt est aussi paru inutilement lourd au plan administratif et peu rentable.

Selon l'auteur W.D. Goodman, les droits successoraux et cette imposition du gain en capital au décès étaient politiquement incompatibles. À preuve, les États-Unis ont été incapables en 1976 d'ajouter à de tels droits successoraux une restriction modeste sur l'augmentation du coût des biens d'un défunt⁸².

Toutefois, durant la période où les droits successoraux ont été appliqués au Canada, on ne peut nier la similitude entre la loi canadienne et la loi applicable aux États-Unis. En effet, bien que plusieurs dispositions de la première loi fédérale sur les droits successoraux de 1941 aient pu être inspirées de différentes juridictions, avec une législation rédigée à la hâte, la nouvelle loi mieux rédigée de 1958 semble elle provenir en grande partie de la loi applicable aux États-Unis⁸³. Une grande différence cependant a trait au critère d'assujettissement. Le critère d'assujettissement aux États-Unis est la citoyenneté américaine, au Canada c'est la résidence. Ainsi aujourd'hui, un américain qui devient résident canadien doit renoncer à sa citoyenneté américaine pour échapper aux droits successoraux américains,

of accepting the principle of balance, requiring more than one measure of taxability, the Carter report adopted an American theory, developed by Professors Haig and Simons, that sought a universal measure of ability to pay taxes [...]. The Carter report proposed to treat every dollar received by a person in the same manner, whether it was received as ordinary income, capital gains, gifts, inheritances, or simply as wind-falls ».

⁸⁰ Une autre raison serait liée au fait qu'il s'est avéré impossible d'avoir un traitement uniforme des droits successoraux au Canada par la loi fédérale, plusieurs différences subsistant entre les provinces.

⁸¹ W.D. GOODMAN, *loc. cit.*, note 80, p. 1370

⁸² W. D. GOODMAN, « Comment » dans *Canadian Tax Paper no 66 - Tax Policy Options in the 1980s*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1982, p. 363-364.

⁸³ W.D. GOODMAN, *loc. cit.*, note 80, p. 1362.

et il ne réussira pas toujours à y échapper en vertu de certaines règles anti-évitement.

Le Canada est ainsi devenu l'un des rares pays de l'OCDE à ne pas avoir de droits successoraux. Combien de temps son statut particulier durera-t-il ? Le Canada compte peu de très grandes fortunes familiales et il n'y actuellement pas de débat sur ce sujet.

F. Normes fiscales diverses

Voici finalement en rafale un aperçu de quelques dispositions fiscales d'intérêt analysées brièvement.

1. Publicité canadienne

Les entreprises qui paient des impôts au Canada sont encouragées⁸⁴, quand elles ciblent au point de vue du marketing le marché canadien, à faire leurs dépenses de publicité dans les journaux canadiens et sur les chaînes de télévision canadiennes. Cet incitatif fiscal en matière de publicité est destiné à donner un coup de pouce aux éditeurs et télédiffuseurs canadiens et favorise en quelque sorte la santé financière de la culture canadienne.

2. Bienfaisance

Les américains sont plus en avance que le Canada dans le secteur de la bienfaisance. On remarquera notamment que toute la structure des servitudes écologiques vient directement des États-Unis.

Par ailleurs, des mesures fiscales particulièrement avantageuses s'appliquent aux dons consentis en faveur de musées canadiens en ce qui a trait à des biens culturels canadiens d'importance. La loi canadienne limite par ailleurs l'exportation de tels biens.

⁸⁴ Art. 19 et 19.1 LIR.

3. Fiducie de revenu

La Canada a connu depuis le début des années 2000 une véritable vague de conversion des sociétés publiques en fiducies de revenu, ces dernières étant plus attrayantes sur le plan fiscal. Or le gouvernement a mis fin à ces conversions en augmentant l'impôt des fiducies de revenu, et cela non sans avoir considéré que de telles fiducies avaient déjà été interdites aux États-Unis.

CONCLUSION

En raison de son histoire qui a créé des liens obligés puis privilégiés avec le Royaume-Uni, en raison de la puissance commerciale de son seul voisin, les États-Unis et en raison de ses liens avec la communauté internationale, le Canada subit une acculturation de ses règles fiscales qui est inévitable. Mais, depuis au moins le milieu du XX^e siècle, l'intégration de toutes ces tendances et influences est habituellement précédée d'un débat public et d'une analyse approfondie de l'impact des changements proposés pour le Canada. Même si plusieurs normes fiscales sont acculturées, elles le sont de plus en plus par choix, parce qu'on a jugé que ces idées étrangères s'intégraient bien dans notre système fiscal.

Ce phénomène d'acculturation doit-il être perçu négativement ? Les préoccupations des citoyens du monde entier ne sont plus que locaux, régionaux ou nationaux, ils sont aussi mondiaux. L'économiste luxembourgeois, Jean-François Rischard⁸⁵, alors qu'il était président de la Banque mondiale, a publié un livre dans lequel il identifiait vingt défis pour la planète. À son avis, une vingtaine de questions seulement sont de nature intrinsèquement mondiale. Parmi celles-ci, il a identifié huit questions qui doivent être résolues rapidement pour que, sur le plan d'une approche juridique mondiale, les mêmes règles s'appliquent à tous, desquelles figure la redéfinition des règles fiscales pour le XXI^e siècle. Pour trouver les solutions, il propose la formation d'un groupe d'expert sur chacune de ces questions pour établir des normes mondiales et ensuite évaluer les différents pays à cet égard.

⁸⁵ Ces commentaires sont basés sur l'entrevue rapportée dans l'article de Dominique LEGLU, « Jean-François Rischard, ex-vice président de la Banque mondiale – Gare au Syndrome de l'île de Pâques ! », Paris, *Sciences et Avenir*, décembre 2005, p. 44-48.

Ce groupe d'experts, n'est-ce pas précisément le rôle que se donne l'OCDE en matière fiscale ? Le phénomène de coordination ou de convergence des règles fiscales internationales est enclenché et nous ne pouvons nous attendre à ce qu'il s'arrête.