

Normativités alternatives et conformité fiscale : « *We Are Not Accusing You of Being Illegal, We Are Accusing You of Being Immoral* »

*Annick PROVENCHER**

Soft Laws and Tax Conformity: “We Are Not Accusing You of Being Illegal, We Are Accusing You of Being Immoral”

Normatividades alternativas y cumplimiento tributario: « We Are Not Accusing You of Being Illegal, We Are Accusing You of Being Immoral »

Normatividades Alternativas e Conformidade Fiscal: « We Are Not Accusing You of Being Illegal, We Are Accusing You of Being Immoral »

软法与税务合规：“我们不是指控你违法，我们是指控你不道德”

* Professeure adjointe à la Faculté de droit de l'Université de Montréal et codirectrice du programme de maîtrise en droit fiscal qui est un programme conjoint de HEC Montréal et de la Faculté de droit de l'Université de Montréal (annick.provencher@umontreal.ca). L'auteure souhaite d'abord remercier chaleureusement les organisateurs et participants à la Brussels Global Law Week 2016 et, en particulier, Benoît Frydman, Nicolas Levrat et Gregory Lewkowicz pour la discussion qui a certainement participé à la bonification cet article. Finalement, elle tient à remercier Jean-Pierre Vidal de même que les évaluateurs et le comité éditorial pour leurs commentaires judiciaires et constructifs qui ont grandement contribué à améliorer ce texte.

Résumé

Le champ de la normalisation fiscale est largement occupé par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), qui crée des normes souvent qualifiées de *soft law* (ou droit mou). Sans avoir une force coercitive sur les États, les règles élaborées par l'OCDE exercent une influence considérable sur les régimes de droit fiscal des États. Ces processus normatifs alternatifs pourraient exercer des pressions sur la théorie démocratique. Selon Habermas, ce sont justement ces processus démocratiques qui permettent au droit de prétendre à la légitimité. Selon lui, une norme juridique sera valide si le destinataire du droit peut également se percevoir comme son auteur. Le texte alimente la réflexion sur la validité de cette normalisation fiscale et les possibles conséquences en termes de conformité fiscale. En effet, des recherches ont établi que l'apparence de justice du système fiscal et l'impression de conformité de la part des autres contribuables augmentaient les comportements de conformité fiscale. Cet article expose, tout d'abord, l'important processus normatif de l'OCDE et son influence directe sur le droit étatique. En seconde partie, il résume la pensée de Habermas sur la légitimité du droit. Enfin, cette réflexion de Habermas est utilisée pour mettre en lumière l'influence de cette normativité « alternative » sur les États et les conséquences sur les processus démocratiques pouvant affecter la légitimation du droit.

Abstract

The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), which creates tax norms often referred to as soft law, is at the center of tax normativity. Even without coercive force on the states, these rules have a considerable influence on their tax regimes. For this reason, these alternative normative processes could exert pressure on democratic theory. According to Habermas, it is precisely these democratic processes that allow the law to claim legitimacy. He argues that a legal norm will be valid if its addressees can also perceive themselves as its authors. This article nourishes the reflection on the democratic legitimacy of fiscal normalisation and the possible consequences in terms of tax compliance. In fact, research has shown that the appearance of justice in the tax system and the impression of compliance on the part of other taxpayers increase tax compliance behaviour. Thus, this article first outlines the “alternative” normative process of the OECD and its direct influence on state law. It then summarizes Habermas' thought on the legitimacy of law. Finally, Habermas' theory is used to highlight the influence of this “alternative” normativity on the states and the consequences on the democratic processes that can affect the legal legitimization.

Resumen

El campo de la normalización fiscal está ocupado en gran medida por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), que crea normas a menudo calificadas de *soft law* (o derecho blando). Aun cuando carecen de fuerza coercitiva sobre los Estados, las normas desarrolladas por la OCDE tienen una influencia considerable sobre los regímenes de derecho fiscal estatal. Estos procesos normativos alternativos podrían ejercer presión sobre la teoría democrática. Según Habermas, son precisamente estos procesos democráticos los que legitiman el derecho. Según él, una norma legal será válida si el destinatario del derecho puede igualmente percibirse como su autor. Este texto alimenta la reflexión sobre la validez de la normalización fiscal y las posibles consecuencias en términos de cumplimiento fiscal. En efecto, las investigaciones han demostrado que la apariencia de justicia del sistema fiscal y la impresión de cumplimiento de parte de otros contribuyentes aumentan el comportamiento de cumplimiento tributario. Este artículo presenta, en primer lugar, el importante proceso normativo de la OCDE y su influencia directa sobre el derecho estatal. En la segunda parte, resume el pensamiento de Habermas sobre la legitimidad del derecho. Finalmente, esta reflexión de Habermas se utiliza para arrojar luz sobre la influencia de esta normatividad «alternativa» sobre los Estados y las consecuencias sobre los procesos democráticos que podrían afectar la legitimación del derecho.

Resumo

O campo da normatização fiscal é largamente ocupado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), que criou normas frequentemente qualificadas de *soft law*. Sem ter uma força coercitiva sobre os Estados, as regras elaboradas pela OCDE exercem uma influência considerável sobre os regimes de direito fiscal dos Estados. Esses processos normativos alternativos poderiam exercer pressões sobre a teoria democrática. Segundo Habermas, são justamente esses processos democráticos que permitem ao direito de pretender a legitimidade. Segundo ele, uma norma jurídica será válida se o destinatário do direito pode igualmente se perceber como seu autor. O texto alimenta a reflexão sobre a validade desta normatização fiscal e as possíveis consequências em termos de conformidade fiscal. Com efeito, as pesquisas estabeleceram que a aparência de justiça do sistema fiscal e a impressão de conformidade da parte dos outros contribuintes aumentavam os comportamentos de conformidade fiscal. Este artigo expõe, de início, a importância do processo normativo da OCDE e sua influência direta sobre o direito estatal. Na segunda parte, ele resume o pensamento de Habermas sobre a legitimidade do direito. Por fim, esta reflexão de Habermas é utilizada para lançar luz sobre a influência dessa normatividade «alternativa» sobre os Estados e as consequências sobre os processos democráticos que podem afetar a legitimação do direito.

摘要

税务规范领域主要由经济合作组织主导，其制定的税务规范通常被认为是软法。经合组织制定的规则对国家没有强制力，但对国家的税法制度有不可忽视的影响。为此，这些替代性规范过程可以对民主理论施压。哈贝马斯认为，正是这些民主过程使得法律具有正当性。他论证到，一条法律规范只有当客体把自己也看做是规范的主体时才是有效的。本文进一步思考了税务规范性的民主正当性问题及其对税务合规可能产生的影响。事实上，研究表明，税务体系中司法的介入以及其他纳税人的合规表现增加了税务合规行为。本文首先阐述了经合组织的“替代性”规范过程及其对国家法的直接影响。然后总结了哈贝马斯关于法律正当性的思想。最后，运用哈贝马斯的理论着重考查了“替代性”规范对国家的影响以及对可能影响法律正当化的民主过程的影响。

Plan de l'article

Introduction	827
I. Globalisation et normativité: pas d'échappatoire pour la fiscalité	830
A. OCDE et normativité alternative	832
B. Récent projet concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices et effort en vue d'une plus grande transparence	835
C. Globalisation, normativité et théorie démocratique.....	839
II. Habermas et l'importance du processus démocratique dans la légitimité du droit fiscal	840
III. Le principe d'autolégislation et la validité du droit fiscal	844
A. Organisation bureaucratique pour l'agir collectif.....	846
B. Espace public inégalitaire.....	854
C. Solidarité citoyenne: un monde fractionné.....	856
Conclusion	859

La normalisation fiscale s'inscrit de plus en plus dans un contexte de «mondialisation» et de «globalisation» du droit, phénomène décrit par Karim Benyekhlef comme suit :

Un phénomène important est l'émergence d'un droit global qui ne relève ni du droit national, ni du droit international, deux systèmes juridiques que nous connaissons bien. Ses effets s'en font sentir jusque dans la sphère nationale, alors que le législateur national est rarement partie prenante de son élaboration. La légitimité démocratique de la règle de droit, fondée sur la volonté générale, est ainsi battue en brèche par une autre légitimité : celle de l'efficacité.¹

Le champ de la normalisation fiscale est largement occupé par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), qui crée des normes souvent qualifiées de *soft law* (ou droit mou). Sans avoir une force coercitive sur les États, les règles élaborées par l'OCDE exercent une «influence majeure sur la configuration juridique» des États². Or, il appert que ces «nouveaux» processus normatifs pourraient exercer des pressions sur la théorie démocratique. Selon Jürgen Habermas, ce sont justement les processus démocratiques qui permettent au droit de prétendre à la légitimité. Selon lui, une norme juridique sera valide si le destinataire du droit peut également se percevoir comme son auteur³. C'est le principe de l'autolégislation. Pour arriver à ce résultat, l'État doit assurer le respect des processus démocratiques⁴.

Cette légitimité des normes fiscales revêt une importance toute particulière dans un droit qui repose largement sur la bonne foi des contribuables. D'ailleurs, des recherches établissent que le rapport entre la conformité fiscale et le rôle que jouent les risques de sanction existe, mais qu'il ne peut, à lui seul, expliquer les comportements de conformité des contribuables⁵.

¹ Karim BENYEKHLEF, «Droit global: un défi pour la démocratie», (2016) 4 *Revue Projet* 14, 1.

² *Id.*, 2.

³ Jürgen HABERMAS, *Droit et démocratie, entre faits et normes*, Paris, Gallimard, 1997, p. 479 (voir aussi la page 144). Sur le même sujet : Catherine AUDARD, «Le principe de légitimité démocratique et le débat Rawls-Habermas», dans Rainer ROCHLITZ (dir.), *Habermas, l'usage public de la raison*, Paris, Presses Universitaires de France, «Débats philosophiques», 2002, p. 106; Bjarne MELKEVIK, *Habermas, droit et démocratie délibérative*, Saint-Nicolas, Les Presses de l'Université Laval, 2010, p. 130.

⁴ J. HABERMAS, *id.*, p. 478.

⁵ James ALM, Gary H. MCCLELLAND et William D. SCHULZE, «Why do People Pay Taxes?», (1992) 48 *Journal of Public Economics* 21, 21-22; Bruno S. FREY et Benno TORGLER, «Tax

Certains auteurs ont démontré que l'apparence de justice du système fiscal et l'impression de conformité de la part des autres contribuables augmentaient les comportements de conformité fiscale⁶.

La légitimité des régimes de droit fiscal a été lourdement éprouvée ces dernières années⁷. Illustration de cette crise de légitimité, la présidente du Comité des comptes publics en Angleterre a adressé cette critique au représentant de Google, qui expliquait que la société opérait en Irlande et aux Bermudes afin de profiter des taux d'imposition avantageux: « *We are not accusing you of being illegal, we are accusing you of being immoral* ».

Sans remettre en cause la légalité des planifications fiscales, elle questionnait en revanche l'idée que la conformité au droit était suffisante. Il s'agit d'une des nombreuses critiques à l'endroit des multinationales qui, sans nécessairement enfreindre les lois, sont l'objet d'importantes réprobations⁸. Le régime fiscal international n'apparaît pas, aux yeux des citoyens de

Morale And Conditional Cooperation », (2007) 35 *Journal of Comparative Economics* 136, 137.

⁶ Sol PICCIOTTO, « Constructing Compliance: Game Playing, Tax Law, and the Regulatory State », (2007) 29 *Law & Pol'y* 11, 24; B. S. FREY et B. TORGLER, préc., note 5, 153.

⁷ Rajeev SYAL, « Amazon, Google and Starbucks Accused of Diverting UK Profits », *The Guardian*, 12 novembre 2012, en ligne: <<https://www.theguardian.com/business/2012/nov/12/amazon-google-starbucks-diverting-uk-profits>> (consulté le 10 septembre 2017). Voici l'extrait pertinent de l'article:

« Matt Brittin, the head of its northern Europe operation, said that Google operates in Ireland and Bermuda because they offer attractive tax rates.

'Like any company you play by the rules [and] manage costs efficiently to offer fair value to shareholders', he said.

'We're not accusing you of being illegal, we are accusing you of being immoral', replied Hodge.»

Voir aussi: BBC NEWS, « Starbucks, Google and Amazon Grilled Over Tax Avoidance », 12 novembre 2012, en ligne: <<http://www.bbc.com/news/business-20288077>> (consulté le 10 septembre 2017).

⁸ Les planifications d'évitement ne sont pas nécessairement toutes illégales puisque l'évitement fiscal réfère normalement à une opération « qui vise à réduire les obligations fiscales [d'un contribuable], qui pourrait être légal[e] au sens strict mais qui est habituellement contraire à l'intention de la loi à laquelle il prétend se conformer. » (traduction de la définition de l'OCDE proposée par Nathalie GOYETTE, « L'évitement fiscal et la fraude fiscale au Canada », (2014) 34(2) *Revue de planification fiscale et financière* 305, 308. Voir: OCDE, CENTRE DE POLITIQUE ET D'ADMINISTRATION FISCALES, *Glossary of Tax Terms*, « avoidance », en ligne: <<http://www.oecd.org/fr/ctp/glossaryoftaxterms.htm>> (consulté le 28 juillet 2016)). Certains auteurs ont une position plus tranchée sur l'évi-

nombreuses juridictions, comme une solution adéquate aux problématiques fiscales d'évitement et d'évasion. Cet outrage du public s'est d'ailleurs traduit par une couverture médiatique des stratégies fiscales individuelles et corporatives mais aussi par des protestations dans de très nombreuses juridictions⁹.

Le fossé semble donc se creuser entre l'opinion publique et le contenu du droit fiscal. À notre avis, cette contestation citoyenne à l'égard des normes internationales est le symptôme d'une certaine perte de légitimité en fiscalité. Habermas explique les crises de légitimité du droit comme étant l'expression d'un mécontentement démocratique.

En droit fiscal, la conformité – c'est-à-dire le respect des obligations fiscales par les contribuables – revêt une importance particulière puisque le régime d'autocotisation voulant que la charge fiscale soit établie par le contribuable repose sur sa bonne foi. La recherche juridique en fiscalité internationale se concentre souvent sur l'efficacité des règles de l'OCDE dans une perspective plutôt positiviste. Certains chercheurs ont tout de même étudié le processus normatif de l'OCDE mais peu ont établi le lien entre démocratie, légitimité et conformité fiscale. C'est ce que nous ferons

tement fiscal, voir : Jean-Pierre VIDAL, « Réflexion sur une question apparemment simple : l'évitement est-il légal? », (2016) 36(3) *Revue de planification fiscale et financière* 403.

L'évasion fiscale, en revanche, comporte automatiquement un caractère illégal « où l'obligation fiscale est cachée ou ignorée, c'est-à-dire que le contribuable paie moins d'impôt que ce qu'il est légalement obligé de payer en cachant du revenu ou de l'information à l'administration fiscale » (traduction de la définition de l'OCDE proposée par N. GOYETTE, id., 307. Voir : OCDE, CENTRE DE POLITIQUE ET D'ADMINISTRATION FISCALES, *Glossary of Tax Terms*, id. « évasion »).

⁹ Itai GRINBERG, « Breaking BEPS: The New International Tax Diplomacy », Draft of September 10, 2015, en ligne : <<http://ssrn.com/abstract=2652894>> (consulté le 28 octobre 2016), p. 1. Le problème a d'ailleurs été reconnu par l'OCDE : « certaines multinationales utilisent des stratégies qui leur permettent de ne payer que 5 % d'impôts sur les bénéficiaires, alors que des entreprises plus petites en acquittent jusqu'à 30 % ». OCDE, « L'OCDE plaide en faveur d'une intensification de la coopération internationale concernant la fiscalité des entreprises », communiqué de presse du 12 février 2013, en ligne : <<http://www.oecd.org/fr/presse/locde-plaide-en-faveur-dune-intensification-de-la-cooperation-internationale-concernant-la-fiscalite-des-entreprises.htm>> (consulté le 10 septembre 2017). Voir aussi : EUROPEAN COMMISSION, *Statement by Commissioner Vestager on state aid decision that Ireland's tax benefits for Apple were illegal*, Brussels, European Commission, 30 août 2016; Tsilly DAGAN, *Community Obligations in International Taxation*, 23 février 2016, en ligne : <<http://ssrn.com/abstract=2736923>> (consulté le 10 septembre 2017), p. 1.

dans le présent article en utilisant les travaux de Habermas, qui offre une approche originale et tout à fait appropriée au processus normatif de l'OCDE afin de faire ressortir les possibles lacunes du principe d'auto-législation et du processus démocratique. Nous alimenterons donc la réflexion sur la validité du droit fiscal ainsi que ses conséquences sur le régime international en termes de conformité fiscale. Pour ce faire, nous exposerons, tout d'abord, l'important processus normatif de l'OCDE et son influence directe sur le droit étatique. En seconde partie, nous résumerons brièvement la pensée de Habermas sur la légitimité du droit. En dernière partie, nous utiliserons cette réflexion de Habermas pour mettre en lumière l'influence de cette normativité « alternative » sur les États et les conséquences sur les processus démocratiques pouvant affecter la légitimation du droit.

I. Globalisation et normativité: pas d'échappatoire pour la fiscalité

La fiscalité comprend un système complexe de règles autant domestiques qu'internationales. Dès qu'une entreprise opère ou transfère des activités à l'extérieur d'un pays, elle peut s'exposer à des conséquences fiscales régies dans une autre juridiction. L'imposition dans un pays étant habituellement déterminée selon la résidence fiscale¹⁰ (le degré de rattachement avec un pays¹¹) ou en fonction de la présence d'un établissement stable dans un pays, pour une entreprise¹²; une même société ou un même groupe de sociétés peuvent être assujettis à un nombre diversifié de règles fiscales.

La globalisation des échanges et le nombre important d'opérations transfrontalières ont créé la nécessité pour les États de collaborer afin de structurer la réponse fiscale. Initialement, cette coopération entre États visait à pallier le risque de double imposition ou de discrimination fiscale mais la globalisation des échanges commerciaux a introduit de nouveaux pro-

¹⁰ Annick PROVENCHER, Jean-Pierre VIDAL, Marie-Pierre ALLARD et Chantal BÉLANGER, « Residence in Canada », dans Jean-Pierre VIDAL (dir.), *Introduction to International Tax in Canada*, 4^e éd., Toronto, Carswell, 2016, p. 181.

¹¹ *Thomson c. Canada (Minister of National Revenue)*, [1946] R.C.S. 209. Voir aussi: A. PROVENCHER et al., *id.*

¹² Annick PROVENCHER, « Permanent Establishment » dans Jean-Pierre VIDAL (dir.), *Introduction to International Tax in Canada*, 4^e éd., Toronto, Carswell, 2016, p. 243.

blèmes tels que la non-imposition, la concurrence et l'évasion fiscale. Cette globalisation entraîne l'émergence de nouvelles formes de normativité qui dépassent le seul cadre législatif interne¹³. Une conversation s'établit, concernant l'élaboration de ces normes, entre des organisations internationales, d'autres États et le droit interne de chacun des États.

Ces nouveaux processus normatifs sont susceptibles de créer des pressions sur la théorie démocratique. Comme le souligne Karim Benyekhlef :

[1]a gouvernance globale se signale justement par cette influence et interaction des sphères locale, nationale et régionale dans la conception des prises de décision. De même, les interdépendances globales croissantes s'opposent à la résolution par l'État des problèmes qui l'affectent en conformité avec la simple théorie politique démocratique. En d'autres termes, la théorie démocratique veut que seul l'État, représentant démocratique du peuple, puisse prendre des décisions qui touchent sa population. Or, la mondialisation semble dresser une réalité face à la théorie démocratique puisque la communauté nationale n'est plus en mesure, dans bien des cas, d'influer seule sur sa propre destinée. Elle doit composer avec les décisions d'autres communautés nationales [...] sur lesquelles elle a peu de contrôle et dont les effets sont de battre en brèche la théorie selon laquelle la nation détermine seule, par la voie démocratique, son devenir. Là encore, la distinction interne/externe a du mal à maintenir sa réalité.¹⁴

Bien que le droit fiscal canadien (et celui de nombreux pays étrangers) ainsi que les traités bilatéraux conclus avec d'autres juridictions soient élaborés selon le processus législatif normal, ils sont soumis à des pressions extérieures importantes. Effectivement, plusieurs règles domestiques, de même que la majorité du contenu des traités, proviennent de normes élaborées par une institution internationale qui, depuis plusieurs années, assure un leadership important en matière fiscale : l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), dont le Canada est membre. Le droit fiscal n'échappe donc en rien à ces nouvelles formes de normalisation. Toutes ces normes établies par l'OCDE, sans avoir un caractère obligatoire, ne peuvent être ignorées dans le processus de réflexion sur la légitimité du droit puisqu'elles sont fortement internalisées par les États.

¹³ Karim BENYEKHLEF, *Une possible histoire de la norme – Les normativités émergentes de la mondialisation*, 2^e éd., Montréal, Éditions Thémis, 2015, p. 587.

¹⁴ *Id.*, p. 587-588.

Une analyse du processus normatif ne peut donc évacuer la question des structures de pouvoir interétatique.

A. OCDE et normativité alternative

L'OCDE joue un rôle dans le façonnement et l'uniformisation des règles de fiscalité. Dès 1977, elle publie son *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*¹⁵ visant à uniformiser les réponses aux problèmes de double imposition¹⁶. Comme son nom l'indique, ce modèle n'a pas force de loi mais sert, entre autres, dans le cadre des négociations de conventions bilatérales entre les pays. À l'instar de l'OCDE, l'Organisation des Nations Unies a également publié, quelques années plus tard, un *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*¹⁷ qui a pour objectif de mieux représenter les intérêts des pays en développement. Les deux modèles s'opposent notamment en ce que la convention modèle de l'OCDE favorisera la préservation de l'assiette fiscale du pays de résidence puisque les pays membres sont davantage des exportateurs de capital¹⁸. Le modèle de l'ONU protège davantage l'assiette fiscale des pays en développement dans lesquels le revenu est gagné¹⁹.

Malgré les autres modèles existants et sans vouloir mitiger leur importance, celui de l'OCDE est sans aucun doute celui qui est le plus fréquemment utilisé. Le modèle de Convention de l'OCDE sert souvent de point de départ aux négociations des conventions bilatérales. L'exercice en résul-

¹⁵ OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014* (version complète), 3 mars 2016, en ligne: <<http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2014-version-complete-9789264239142-fr.htm>> (consulté le 10 septembre 2017).

¹⁶ T. DAGAN, préc., note 9.

¹⁷ NATIONS UNIES, *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, 2011, en ligne: <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf> (consulté le 10 septembre 2017).

¹⁸ A. PROVENCHER, préc., note 12, p. 480; Laura BUSATO, « The Differences Between Article 5 OECD, United States and United Nations Model Tax Convention », dans Florian BRUGGER et Patrick PLANSKY (dir.), *Permanent Establishment in International and EU Tax Law*, Vienne, Linde Verlag Wien, 2011, p. 31, à la p. 33.

¹⁹ A. PROVENCHER, préc., note 12, p. 480; T. DAGAN, préc., note 9, p. 8. L. BUSATO, préc., note 18, p. 33.

tant consistera, pour un État, à expliquer les motifs justifiant sa volonté de contrevenir aux préceptes établis par le modèle de convention de l'OCDE²⁰. À preuve, il existe maintenant plus de 3 000 traités fiscaux bilatéraux²¹ et 75 % de la terminologie qui y est utilisée est identique à celle du modèle de l'OCDE²². En réalité, ce serait environ 85 % du commerce mondial qui serait régi par des règles résultant d'une normalisation par l'OCDE²³.

L'OCDE ne se préoccupe pas seulement de modèles de conventions bilatérales. Le comité des affaires fiscales de l'OCDE est impliqué dans l'élaboration et la mise en œuvre d'une multitude de mesures et d'initiatives qui ne sont pas de nature législative mais qui sont généralement suivies par les États et qui, conséquemment, entraînent une certaine force obligatoire²⁴. L'OCDE publie par exemple des commentaires interprétatifs des conventions fiscales, des principes directeurs ainsi que des recommandations relatives aux meilleures pratiques à adopter en droit fiscal domestique²⁵.

Dès les années 1990, l'OCDE a été pressée d'agir concernant la capacité de minimiser l'impôt payable. L'organisation a alors misé sur la lutte à la compétition fiscale et aux paradis fiscaux en créant le Conseil sur la lutte contre les pratiques fiscales dommageables²⁶. Ce Conseil a publié son rapport en 1998²⁷. Deux types de régimes pouvant être responsables de certaines pratiques fiscales dommageables y ont été identifiés²⁸. Le premier est le régime des paradis fiscaux, que l'on définit comme des « territoires [qui] offrent généralement à l'investisseur étranger un environnement où une imposition nulle ou minime se double fréquemment d'un allègement des

²⁰ Sophie CHATEL, « Tax Treaties », dans Jean-Pierre VIDAL (dir.), *Introduction to International Tax in Canada*, 4^e éd., Toronto, Thomson Reuters, 2016, p. 145, à la p. 156.

²¹ *Id.*, p. 154.

²² T. DAGAN, préc., note 9, p. 8. Voir aussi: Yariv BRAUNER, « What the BEPS? », (2014) 16(2) *Florida Tax Review* 55, 61 ; S. CHATEL, préc., note 20, p. 156 ; I. GRINBERG, préc., note 9.

²³ T. DAGAN, préc., note 9, p. 8. ; Voir aussi, Y. BRAUNER, *id.*, 61.

²⁴ Allison CHRISTIANS, « Hard Law & Soft Law in International Taxation », (2007) 25 *Wisc. Int'l Law J.* 325, 331.

²⁵ T. DAGAN, préc., note 9, p. 8-9.

²⁶ Allison CHRISTIANS, « Sovereignty, Taxation and Social Contract », (2009) 18 *Minn J. Int'l L.* 99, 116-117.

²⁷ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial*, Paris, Éditions de l'OCDE, 1998.

²⁸ T. DAGAN, préc., note 19, p. 12-13.

contraintes réglementaires ou administratives»²⁹. Elle ajoute que «les avantages fiscaux et non fiscaux qu'ils consentent ont tendance à détourner les ressources financières d'autres pays, les paradis fiscaux peuvent porter gravement préjudice à ces derniers en amputant leurs bases d'imposition»³⁰. Le deuxième type de régimes identifiés correspond aux «régimes fiscaux préférentiels dommageables». Selon l'OCDE «[c]es régimes permettent en général de localiser dans des conditions très favorables des investissements passifs et d'attribuer des bénéfices "purements comptables". Très souvent, ils sont conçus spécialement pour servir de relais à l'acheminement de capitaux à travers les frontières»³¹. Dans cette optique, l'OCDE a tenté de mettre en place un régime qui impliquerait une coopération dépassant les seuls États membres³². Ce projet consistait à créer une liste des juridictions fiscales considérées comme des paradis fiscaux, que ces juridictions soient ou non des États membres de l'OCDE, en encourageant les pays à sanctionner les États récalcitrants.

Dans la foulée des conclusions du Rapport de 1998 sur la concurrence fiscale dommageable, une série de mesures a également été mise en place afin d'accroître la transparence et les possibilités d'échange d'informations entre les juridictions. Tout d'abord, un modèle de convention a été élaboré par l'OCDE pour promouvoir l'échange de renseignements en matière fiscale³³. Comme c'est généralement le cas pour les normes émanant de l'OCDE, ces modèles n'ont pas force de loi mais un grand nombre d'accords bilatéraux sont déjà basés sur ce modèle³⁴. Certaines conventions fiscales bilatérales, à la suggestion de la convention modèle, contiennent aussi des articles concernant l'échange d'informations sur demande³⁵.

Un forum sur la transparence fiscale a donc été créé afin de dénoncer les juridictions qui ne respectaient pas des standards minimums établis

²⁹ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial*, préc., note 27, p. 24.

³⁰ *Id.*

³¹ *Id.*, p. 28.

³² T. DAGAN, préc., note 9, p. 11.

³³ OCDE, *Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale*, 2002, en ligne: <<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/accordsdechange de renseignementsfiscauxties.htm>> (consulté le 10 septembre 2017).

³⁴ OCDE, *Tax Information Exchange Agreements*, en ligne: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>> (consulté le 10 septembre 2017).

³⁵ T. DAGAN, préc., note 9, p. 13; OCDE, préc., note 15, art. 26.

par l'OCDE. Ce forum a toutefois été vivement critiqué puisque les pays non membres n'avaient aucun accès aux délibérations et aucun pouvoir décisionnel³⁶. Le forum fut élargi pour devenir le Forum global sur la transparence et l'échange d'informations à des fins fiscales, en 2009. Ce forum inclut désormais 135 membres, dont plusieurs ne sont pas membres de l'OCDE. Il procède par une analyse par les pairs de la conformité des pays aux règles élaborées par l'OCDE³⁷.

L'OCDE souhaite pourtant pousser plus loin la promotion de l'échange d'information et introduit aussi des traités en vue de l'échange automatique d'information. Par la voie de la *Convention multilatérale sur l'assistance mutuelle en matière fiscale*, une initiative de l'OCDE fortement encouragée par le G20, il est prévu d'échanger des renseignements sur demande mais surtout de façon automatique entre les États³⁸. Selon l'OCDE, 104 juridictions participent à cette initiative. Plus récemment, l'OCDE a également travaillé à l'élaboration de *Normes d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*³⁹. Ces règles devront être appliquées par les pays signataires d'ici 2018⁴⁰.

B. Récent projet concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices et effort en vue d'une plus grande transparence

Malgré la mise en place de ces nombreuses initiatives pour contrer l'évasion fiscale et les pratiques dommageables, l'OCDE a récemment été confrontée à l'échec de certaines de ces mesures. Par communiqué de presse en 2013, elle annonce qu'elle devra s'attaquer à « renforcer l'intégrité du

³⁶ T. DAGAN, *id.*, p. 14, citant Miranda STEWART, « International Tax, The G20 and Asia Pacific », (2014) 1 *Asia & Pac. Pol'y Stud.* 484, 490.

³⁷ Au sujet du Forum Global voir : OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, en ligne : <<http://www.oecd.org/tax/transparency/#d.en.341894>> (consulté le 10 septembre 2017) ; Voir aussi : T. DAGAN, préc., note 9, p. 14.

³⁸ OCDE, *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*, en ligne : <<http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/convention-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale.htm>> (consulté le 10 septembre 2017).

³⁹ OCDE, *Normes d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Paris, Éditions OCDE, 2014.

⁴⁰ Irma Johanna MOSQUERA VALDERRAMA, « Legitimacy and the Making of International Tax Law : The Challenges of Multilateralism », (2015) 7 *World Tax J.* 3, 3.

régime fiscal mondial»⁴¹. Des actions doivent être menées d'urgence pour rétablir la confiance des citoyens dans le système fiscal international mais aussi pour éviter que des règles unilatérales et non coordonnées complexifient la situation⁴². C'est la naissance du projet contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (EBITB ou BEPS en anglais)⁴³. Les stratégies d'EBITB sont définies comme des :

stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les différences entre les règles fiscales nationales et internationales en vue de transférer artificiellement des bénéfices dans des pays ou territoires où l'entreprise n'exerce guère d'activité réelle, mais où ils sont faiblement taxés, ce qui aboutit à une charge fiscale faible voire nulle pour l'entreprise.⁴⁴

L'OCDE estime que les stratégies reliées à l'EBITB représentent un manque à gagner pour les États de 4 % à 10 % des recettes totales de l'impôt sur les bénéfices des sociétés⁴⁵. En termes monétaires, on parle de 100 à 240 milliards de dollars chaque année⁴⁶. Cet « outrage global », comme le désigne Brauner, conjugué avec la crise financière de 2008 et un besoin pressant pour les États d'augmenter leur revenu, aura mis la table pour des actions politiques⁴⁷.

Le projet BEPS est à la fois propulsé par les pays membres de l'OCDE et les pays du G20⁴⁸. L'OCDE a pu compter sur la participation d'une soixantaine d'États, dont certains n'étaient ni membres du G20 ni membres

⁴¹ OCDE, préc., note 9.

⁴² OCDE, *Exposé des actions 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, 2015, en ligne : <<https://www.oecd.org/fr/ctp/beps-expose-des-actions-2015.pdf>> (consulté le 10 septembre 2017), p. 5.

⁴³ Ce concept est certainement mieux connu sous son appellation en anglais, le BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

⁴⁴ OCDE, *À propos du BEPS et du cadre inclusif*, en ligne : <<http://www.oecd.org/fr/ctp/a-propos-de-beps.htm>> (consulté le 1^{er} septembre 2016).

⁴⁵ OCDE, préc., note 42, p. 5.

⁴⁶ *Id.*

⁴⁷ Y. BRAUNER, préc., note 22, 57-58.

⁴⁸ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5: 2014 Deliverable*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, Éditions OCDE, 2014; Angle GURRIA (Secretary-General of the OECD), « Closing the Gap », G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profits Shifting, Moscow, 20 juillet 2013; OECD, *OECD Secretary-General Report to the G20 Leaders St.Petersburg*, Russia, 5 et 6 septembre 2013, en ligne : <<http://www.oecd.org/tax/SG-report-G20-Leaders-StPetersburg.pdf>> (consulté le 10 septembre 2017).

de l'OCDE⁴⁹. Les pays non membres participaient aux différents groupes de travail ou aux activités des structures régionales. Plusieurs acteurs de la fiscalité internationale ont aussi été consultés dans le cadre du processus de consultation publique. On peut penser par exemple aux cabinets comptables, aux multinationales, aux organismes non gouvernementaux et aux experts en fiscalité. En revanche, le pouvoir décisionnel appartenait aux membres de l'OCDE et du G20.

L'objectif du projet BEPS est de mieux « [a]ligner le lieu où les bénéfices sont imposés et celui de l'exercice des activités économiques et de la création de valeur » et de fournir « aux administrations des données plus fiables grâce auxquelles le droit fiscal s'appliquera efficacement »⁵⁰. Ainsi, en 2013, l'OCDE a mis en place des groupes de travail appelés à se prononcer sur la nécessité d'agir sur 15 actions en droit fiscal international. Les rapports finaux de ces groupes ont été publiés vers la fin 2015 et portent sur des sujets aussi variés que l'économie numérique (Action 1), la neutralisation des effets des entités hybrides (Action 2) et les prix de transferts (Actions 8-10). Pour les fins du présent article, nous ne souhaitons pas nous attarder au contenu des 15 rapports⁵¹. Soulignons toutefois que les rapports finaux prévoient toutes sortes de mesures, que ce soit des standards minimaux auxquels les pays doivent se conformer, des modifications au modèle de convention de l'OCDE et aux commentaires afférents ou des recommandations qui s'appuient sur les meilleures pratiques fiscales domestiques⁵².

Dès le début du projet, l'OCDE savait que la mise en œuvre de « l'Ensemble final BEPS » nécessiterait la modification d'un nombre substantiel de traités fiscaux bilatéraux, de la convention modèle de l'OCDE et des commentaires relatifs au modèle de convention⁵³. Dans le contexte

⁴⁹ OCDE, préc., note 42, p. 6.

⁵⁰ *Id.*

⁵¹ Pour une analyse détaillée : Reuven S. AVI-YONAH et Haiyan XU, « Global Taxation after the Crisis: Why BEPS and MAATM Are Inadequate Responses, and What Can Be Done About It », Public Law and Legal Theory Research Paper Series, University of Michigan, Paper no 494 (January 2016).

⁵² *Id.*, p. 17.

⁵³ OCDE, *Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, en ligne : <<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/note-explicative-convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf>> (consulté le 10 septembre 2017), par. 4.

d'élaboration du droit, l'Action 15 est particulièrement pertinente en ce qu'elle vise à mettre en place un instrument multilatéral qui permettra aux pays qui le souhaitent de mettre en œuvre les mesures du projet EBITB et d'amender les traités fiscaux.

L'OCDE a rappelé à plusieurs reprises la nécessité d'une coopération globale pour pouvoir atteindre les résultats espérés et la mise en œuvre par le plus grand nombre de pays possible⁵⁴. À la suite du rapport final sur l'Action 15, un comité *ad hoc* a été chargé d'élaborer le contenu de l'instrument multilatéral qui servirait cet objectif⁵⁵:

[Ce groupe] était ouvert à l'ensemble des États intéressés participant sur un pied d'égalité. 99 États ont pris part au Groupe *ad hoc* en qualité de membres. Quatre juridictions non étatiques et sept organisations internationales ou régionales y ont participé en tant qu'observateurs.⁵⁶

Ainsi, l'OCDE réitère son intention d'inclure davantage les pays non membres dans la mise en œuvre des règles élaborées dans le cadre des 15 rapports. En 2015, l'OCDE affirmait ceci:

Dans le contexte d'une économie mondialisée, c'est à l'échelle planétaire que les débats doivent être menés et les solutions appliquées, ce qui suppose d'élargir le cercle au-delà des pays membres de l'OCDE et du G20. L'intérêt manifesté par les pays en développement qui ont rejoint le projet BEPS devrait soutenir la mise en place d'un cadre encore plus inclusif, qui continue à accueillir d'autres organisations internationales et organisations fiscales régionales. Tôt dans l'année 2016, en s'appuyant sur les expériences concluantes du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, les pays de l'OCDE et du G20 définiront une proposition relative à un cadre plus inclusif pour accompagner la mise en œuvre le suivi des mesures issues du projet BEPS, permettant la participation des pays et des juridictions sur un pied d'égalité. À cette fin, il conviendra d'examiner de quelle manière des pays et juridictions qui ne sont pas membres de l'OCDE ni du G20 peuvent formaliser leur engagement à adopter et à appliquer les standards définis.⁵⁷

⁵⁴ OCDE, préc., note 42, p. 5.

⁵⁵ *Id.*

⁵⁶ *Id.*, p. 7.

⁵⁷ OECD, préc., note 42, p. 30.

Le projet BEPS constitue sans aucun doute l'une des plus importantes refontes de la fiscalité internationale⁵⁸.

C. Globalisation, normativité et théorie démocratique

Bien que les initiatives émanant de l'OCDE n'aient généralement aucune force de loi et que les États ne détiennent pas formellement de pouvoirs coercitifs en vue de leur application, on remarque que le langage utilisé par l'OCDE, ainsi que les modèles, pratiques et normes émanant de l'institution sont largement suivis⁵⁹. Dagan a qualifié les normes fiscales émanant de l'OCDE de « quasi-coutumières »⁶⁰ alors que Christians considère qu'elles répondent plutôt à la définition de « *soft law* », qu'elle définit ainsi :

Some international law scholars use the term “soft law” to describe some norms that may not themselves constitute law but seem to have effects that evoke a legal process or form. The international law literature frames soft law as a norms that are not thought of as law per se but compel a law-like sense of obligation in states.⁶¹

Cette dernière qualification nous paraît plus appropriée pour désigner les normes émanant de l'OCDE. Nous avons cherché à expliquer, dans cette première partie, que le droit fiscal est élaboré et fortement inspiré de normes adoptées à l'extérieur des mécanismes législatifs habituels⁶². Cette constatation est nécessaire à la compréhension des enjeux de validité du droit fiscal, et conséquemment de conformité.

Certains auteurs sont d'avis que cette forme de normalisation peut présenter des risques démocratiques afin de répondre à des exigences d'efficacité :

Certains auteurs parlent de droit mou (*soft law*) ou de normativités alternatives. Dans tous les cas, la patine démocratique de la norme s'étiole au gré de

⁵⁸ Yariv BRAUNER, « BEPS: An Interim Evaluation », (2014) 6 *World Tax Journal* 10; R. S. AVI-YONAH et H. XU, préc., note 51, p. 4.

⁵⁹ A. CHRISTIANS, préc., note 24, 327 et suiv.

⁶⁰ Reuven S. AVI-YONAH, « International Tax As International Law », (2003) 57 *Tax L. Rev.* 483, 498; T. DAGAN, préc., note 9, p. 8-9; A. CHRISTIANS, *id.*; Scott J. WILKIE et Peter W. HOGG, « Tax Law Within The Larger Legal System », (2015) 52 *Osgoode Hall Law Journal* 460, 479.

⁶¹ A. CHRISTIANS, *id.*, 331.

⁶² *Id.*, 333.

pratiques axées sur la simple efficacité. Cette pratique relève de la gouvernance, ce coup d'État conceptuel qui congédie le parlement pour créer des instances de discussions ou toutes les parties prenantes, et pas seulement les représentants du peuple, sont invités à participer (syndicats, ONG, entreprises, associations patronales, etc) et qui substitue aux principes de la philosophie politique ceux du management. Or il est illusoire de croire en l'égalité des parties dans une telle instance. La disproportion des moyens garantit au capital une voix suréminente.⁶³

Cette normativité créée dans un climat de globalisation et d'efficacité ne devrait pas faire abstraction des règles démocratiques⁶⁴. Dans la prochaine section, nous nous appuyerons sur les travaux de Habermas sur la légitimité des institutions juridiques pour démontrer qu'un déficit démocratique en fiscalité internationale pourrait affecter la perception de légitimité du droit fiscal – et donc en influencer la conformité.

II. Habermas et l'importance du processus démocratique dans la légitimité du droit fiscal

Cette discussion sur la normativité fiscale et le processus démocratique nous amène tout naturellement vers une lecture de Habermas. Au centre de ses ouvrages sur la philosophie du droit se pose le rapport entre factualité et validité, donc entre le pouvoir coercitif ou prévu par sanction des lois et leur légitimité⁶⁵. Pour Habermas, le droit « emprunte sa force d'obligation à l'alliance qui se noue entre la positivité du droit et sa prétention à la légitimité »⁶⁶. Pour lui :

Une norme juridique est valide lorsque l'État garantit ces deux aspects en assurant, d'une part, un respect convenable des normes, le cas échéant obtenu de force au moyen de sanctions, et en garantissant, d'autre part, les conditions institutionnelles d'une genèse légitime de la norme elle-même, afin qu'elle puisse toujours être suivie au nom du respect de la loi.⁶⁷

⁶³ K. BENYEKHLEF, préc., note 1, 4.

⁶⁴ *Id.*, 5.

⁶⁵ J. HABERMAS, préc., note 3, ch. 1.

⁶⁶ *Id.*, p. 53.

⁶⁷ *Id.*, p. 478.

Selon Habermas, c'est donc le processus démocratique qui sera à la base de la légitimité d'une norme juridique. Reprenons ses propos :

À la positivité du droit s'associe l'attente selon laquelle la procédure démocratique de la législation fonde la présomption d'une acceptabilité rationnelle des normes édictées. La positivité du droit n'exprime pas la factualité d'une volonté arbitraire, totalement contingente, mais celle, légitime, qui est due à une autolégislation présumée rationnelle, instituée par des citoyens politiquement autonomes.⁶⁸

Ainsi, pour Habermas, le droit ne trouve pas sa légitimité à travers des justifications d'ordre moral ou métaphysique, mais plutôt de la procédure de création et de mise en œuvre du droit⁶⁹. Il établit donc un lien important entre la légitimité du droit et les institutions démocratiques. Ceci étant dit, il n'évacue pas complètement le concept de moralité de la légitimation du droit mais selon lui, le droit et la moralité ont un rôle complémentaire. Le droit est trop complexe pour être seulement justifié par des questions d'ordre moral, il se justifie par une panoplie de discours qui engagent différentes négociations entre des intérêts divergents⁷⁰. Habermas exprime ainsi ce lien entre droit et moralité :

Law is better understood as a functional complement to morality. As positively valid, legitimately enacted and adjudicated, that is actionable, law can relieve the morally judging and acting person of the considerable cognitive, motivational, and organizational demands of a morality based entirely on individual conscience. Law can compensate for the weaknesses of a highly demanding morality that – if we judge from its empirical results – provides only cognitively indeterminate and motivationally unreliable results. Naturally, this does not absolve legislators and judges from a concern that the law be in harmony with morality. But legal regulations are too concrete to be legitimated *solely* through their compatibility with moral principles.⁷¹

La légitimité du processus démocratique s'explique, selon Habermas, par « la théorie de la discussion »⁷². Pour Habermas, « les ordres juridiques

⁶⁸ *Id.*, p. 47.

⁶⁹ *Id.*, p. 153. C. AUDARD, préc., note 3, p. 106 ; John. P. McCORMICK, « Habermas' Discourse Theory of Law : Bridging Anglo-American and Continental Legal Traditions ? », (1997) 60(5) *The Modern Law Review* 734, 737 ; B. MELKEVIK, préc., note 3, p. 61.

⁷⁰ Jürgen HABERMAS, « On the Internal Relation between the Rule of Law and Democracy », (1995) 3(1) *European Journal of Philosophy* 12, 14.

⁷¹ *Id.*, 15.

⁷² J. HABERMAS, préc., note 3, p. 478.

modernes ne peuvent tirer leur légitimation que de l'idée d'autodétermination; en effet, il faut que les citoyens puissent se concevoir à tout moment comme les auteurs du droit auquel ils sont soumis en tant que destinataires»⁷³. Pour que les citoyens puissent participer au processus de discussion et se comprendre comme auteurs du droit, leur autonomie individuelle leur permettant de participer à la discussion doit se conjuguer avec une autonomie politique, c'est-à-dire qu'ils doivent détenir des droits égaux relativement à cette participation au débat⁷⁴. Ce dernier aspect se concrétisera par des garanties telles que la liberté d'expression, le droit de discussion dans l'espace public et le droit de vote⁷⁵. C'est ici que Habermas réunit les concepts de droit et de démocratie.

Le droit s'inscrit ainsi dans un projet de société où les citoyens jouent tant le rôle de sujet du droit privé que celui de membre d'une communauté:

À l'intérieur du système des droits, c'est donc le processus législatif qui constitue, à proprement parler, le lieu de l'intégration sociale. Il faut, par conséquence, que l'on puisse attendre des participants du processus législatif qu'ils abandonnent leur rôle de sujets du droit privé et qu'ils assument, en même temps que celui de citoyens, le point de vue de membres librement associés d'une communauté juridique, dans laquelle un accord sur les principes normatifs régulant la vie communautaire est déjà assuré par la tradition, ou peut être établi au moyen d'une entente suivant des règles normativement reconnues.⁷⁶

Selon la théorie de la discussion, la validité des normes juridiques s'appuie sur la capacité à les justifier⁷⁷. Le droit tire donc sa légitimité dans cet échange d'arguments dans l'espace public où se feront une négociation et des compromis afin d'en arriver à une sélection des meilleures normes juridiques, présumées rationnelles⁷⁸. Pour ce faire, l'espace public devra

⁷³ *Id.*, p. 479 (voir aussi la page 144). Sur le même sujet: C. AUDARD, préc., note 3, p. 106. B. MELKEVIK, préc., note 3, p. 130.

⁷⁴ C. AUDARD, *id.*, p. 106 et 118; Bjarne MELKEVIK, *Droit et Agir Communicationnel: Penser avec Habermas*, Paris, Editions Buenos Books International, 2012, p. 24.

⁷⁵ C. AUDARD, *id.*, p. 115.

⁷⁶ J. HABERMAS, préc., note 3, p. 46. Voir aussi: B. MELKEVIK, *id.*, p. 58. C. AUDARD, *id.*, p. 117.

⁷⁷ J. HABERMAS, préc., note 3, p. 20; C. AUDARD, préc., note 3, p. 107.

⁷⁸ J. HABERMAS, *id.*, p. 489; J. P. McCORMICK, préc., note 69, 737-738.

laisser la place au « plus grand nombre et diversité de raisons »⁷⁹. Pour Habermas, de cette diversité d'arguments découlera un discours rationnel qui permettra la sélection d'une norme valable :

Toute norme valable doit [...] satisfaire la condition selon laquelle les conséquences et les effets secondaires qui (de manière prévisible) proviennent du fait que la norme a été universellement observée dans l'intention de satisfaire les intérêts de tout un chacun peuvent être acceptées par toutes les personnes (et préférées aux répercussions des autres possibilités connues de règlement).⁸⁰

Comme le mentionne Melkevik, « [l]e sélectionnisme habermasien, par contre, trouve sa légitimité dans le résultat démocratique d'un processus de sélection où les sujets de droits peuvent, réciproquement, se reconnaître comme des auteurs »⁸¹. Le droit est ainsi, pour Habermas, un « médium » qui transforme, grâce au législateur, cette sélection citoyenne basée sur la théorie de la discussion en des normes juridiques pouvant être mises en œuvre et exécutées⁸².

Le fossé existant entre la société civile et les institutions internationales en matière fiscale est certainement la principale justification à un examen de la légitimité du droit fiscal appuyé sur les travaux de Jürgen Habermas. Cependant, l'intégration remarquable de concepts moraux au discours de politique fiscale nous renvoyait tout autant à Habermas. Comme l'exprime Audard :

La normativité du droit et de la justice ne peut naître que de l'autonomie morale des citoyens eux-mêmes, de la coopération et la discussion entre eux dans des conditions de liberté et d'égalité, de telle sorte 'qu'ils fassent un usage de leurs droits de communication qui soit orienté vers le bien public'. Mais au lieu d'envisager l'autonomie morale comme une valeur extérieure au processus politique démocratique, aussi bien Rawls que Habermas vont la comprendre de manière pragmatique, comme un ensemble institutionnalisé de pratiques et de processus qui garantissent que les citoyens sont bien responsables des principes et des normes auxquels ils doivent se soumettre.⁸³

⁷⁹ C. AUDARD, préc., note 3, p. 107.

⁸⁰ B. MELKEVIK, préc., note 3, p. 123, citant Jürgen HABERMAS, *Morale et communication*, Paris, Éditions du cerf, 1997, p. 86-87. Voir aussi : C. AUDARD, *id.*, p. 107 ; J. HABERMAS, préc., note 3, p. 490 (voir aussi la page 153).

⁸¹ B. MELKEVIK, préc., note 3, p. 136 et 137.

⁸² J. HABERMAS, préc., note 3, p. 169 ; C. AUDARD, préc., note 3, p. 117.

⁸³ C. AUDARD, *id.*, par. 2.

Une part du droit fiscal, notamment en ce qui concerne les opérations transfrontalières des contribuables, trouve fondement dans les normes juridiques édictées par l'OCDE. Une très large part du contenu des conventions bilatérales, l'interprétation de ces conventions, ou même les standards et meilleures pratiques applicables en droit domestique proviennent de cette organisation. À la lumière de notre lecture de Habermas, nous proposons donc, dans la prochaine section, de mettre l'accent sur trois types de lacunes démocratiques dans le régime actuel qui portent ombrage à la légitimité du régime fiscal.

III. Le principe d'autolégislation et la validité du droit fiscal

Même si l'évitement fiscal n'est pas une réalité nouvelle, il est difficile d'ignorer le niveau d'attention publique et médiatique qu'a atteint cette question depuis une dizaine d'années⁸⁴. L'expression de ce mécontentement à l'égard de certaines planifications fiscales se traduit par l'adoption d'un discours basé sur des principes « moraux » dont les principes ne sont pas nécessairement en lien avec le droit applicable⁸⁵. À preuve, plusieurs de ces « scandales » ou de ces planifications fiscales n'étaient pas nécessairement illégaux. Christians a constaté cette pression publique, médiatique et politique que subit le droit fiscal, de même que le jugement moral en réponse aux planifications d'évitement et d'évasion fiscale. Elle propose davantage de transparence dans le processus d'élaboration des règles en droit fiscal⁸⁶ :

⁸⁴ Y. BRAUNER, préc., note 22, 56-57. I GRINBERG, préc., note 9, p. 1. Par exemple au Canada : AGENCE QMI, « Manifestation au centre-ville pour dénoncer l'évasion fiscale », *TVA Nouvelles*, 31 mars 2016, en ligne : <<http://www.tvanouvelles.ca/2016/03/31/manifestation-au-centre-ville-pour-denoncer-levasion-fiscale>> (consulté le 10 septembre 2017) ; Karl RETTINO-PARAZELLI, « Le choc fait place à la colère : plusieurs pays déclenchent des enquêtes pour de possibles cas d'évasion fiscale », *Le Devoir*, 5 avril 2016, en ligne : <<http://www.ledevoir.com/international/actualites-internationales/467318/panama-papiers-le-choc-fait-place-a-la-colere>> (consulté le 10 septembre 2017) ; Éric DESROSIERS, « Guerre fiscale internationale : Malgré les avancées et les beaux discours, la concurrence entre les pays pour attirer des investisseurs est loin de mourir », *Le Devoir*, 28 mai 2016, en ligne : <<http://www.ledevoir.com/economie/actualites-economiques/471998/guerre-fiscale-internationale>> (consulté le 10 septembre 2017).

⁸⁵ Allison CHRISTIANS, « Avoidance, Evasion and Taxpayer Morality », (2014) 44 *Wash UL J & Pol'y* 39, 46. Voir aussi : N. GOYETTE, préc., note 8.

⁸⁶ A. CHRISTIANS, *id.*, 46.

This alternate view, that tax policy must be contained in law, does not mean the public must be uninvolved in policy discourse; the opposite is clearly true. The public seems uniquely suited to the task of demanding transparency in governance as a mechanism for monitoring lawmaking and addressing tax policy problems. Transparency is of course an imperfect mechanism, but it seems to be the best hope for achieving justice across a wide variety of governance-related failures of which unjust taxation is a prominent example.⁸⁷

Pour que le droit fiscal international obtienne la validité nécessaire, il doit être garanti par un processus qui soit démocratique. La configuration actuelle de la constellation d'acteurs impliqués dans l'élaboration des normes de fiscalité internationale invite à une réflexion sur les processus démocratiques. Sans oser prétendre qualifier le phénomène de contestation citoyenne par rapport à certaines pratiques en fiscalité de « désobéissance civile », nous espérons dresser un parallèle entre le mécontentement citoyen et les réflexions de Habermas sur la désobéissance civile. Comme l'affirme Melkevik, Habermas perçoit la désobéissance civile comme l'expression d'un mécontentement qui renvoie directement à l'autonomie des individus comme sujets et créateurs de droit :

Tel qu'il l'affirme, la « désobéissance civile se rapporte [...] à sa propre origine dans une société civile qui, en cas de crise, actualise dans le médium de l'opinion publique les contenus normatifs de l'État de droit démocratique et les oppose à l'inertie systématique de la politique institutionnelle ». La désobéissance civile se rapporte à l'autonomie des individus, des sujets de droit, comme base de toute légalité.⁸⁸

Dans cette dernière partie de notre article, nous réfléchissons au lien possible entre la normativité alternative en fiscalité internationale et le respect des principes d'autolégislation de Habermas. Le processus d'élaboration des normes de fiscalité internationale est la source d'une pression sur la théorie démocratique, complexifiant d'autant l'atteinte complète de la légitimation de ce droit. Pour Habermas, toute communauté juridique doit regrouper trois composantes : (1) « une organisation bureaucratique pour l'agir collectif », (2) « la mise en commun horizontale de personnes de droit libres et égales » et (3) « du médium d'intégration politique qu'est la

⁸⁷ *Id.*, 40.

⁸⁸ B. MELKEVIK, préc., note 3, p. 141.

solidarité citoyenne»⁸⁹. Nous étudierons maintenant chacune de ces composantes démocratiques au regard du processus normatif de l'OCDE.

A. Organisation bureaucratique pour l'agir collectif

Le processus d'autolégislation, nécessaire selon Habermas pour la légitimation du droit, requiert que les citoyens se conçoivent comme les auteurs du droit auquel ils sont assujettis. Pour ce faire, les citoyens doivent avoir accès à un espace public permettant une participation à la discussion à la fois comme individus et comme citoyens protégés par des droits politiques.

Le droit fiscal est façonné par les États eux-mêmes, qui créent le droit domestique, concluent les traités internationaux et les ratifient. Le Canada, en tant que membre de l'OCDE, est bien évidemment représenté par son ministre des Finances. En revanche, tant le droit domestique que ses aspects internationaux sont le fruit d'une internalisation de normes juridiques émanant des travaux de l'OCDE. Comme l'expriment Wilkie et Hogg :

The thinking and direction of the OECD in tax matters has a significant influence on Canada's tax policy and tax administration and on the adjudication of tax disputes by officials and courts. At the primary level, the output of the OECD in tax matters has legal significance at least as customary international law and also treaty law. Canada has ratified both the OECD Convention and the Vienna Convention on the Law of Treaties. The latter is seen generally as an articulation of customary international law; it obliges its adherents to observe their international tax treaty commitments in good faith and to abjure from domestic departures from them. Canada is a member of the OECD Council, which adopts international tax standards formulated as guidance by the OECD. Countries are expected to express formal reservations absent which their agreement, as a standard within which their laws are expected to operate, may be inferred. This expectation does not mean that the OECD standards are automatically imported with legal force into countries' domestic laws, but the intention of the OECD standard is to erect a bar to domestic law that would be inconsistent with those standards.⁹⁰

⁸⁹ Ces trois critères sont repris textuellement de: Jürgen HABERMAS, Denis TRIERWEILER, Joseph COHEN et Sara VIGIL, «L'Europe paralysée d'effroi – La crise de l'Union européenne à la lumière d'une constitutionnalisation du droit international public», 2012(1) 49 *Cités* 131, par. 7-8.

⁹⁰ S. J. WILKIE et P. W. HOGG, préc., note 60, 478-479.

Même si le droit fiscal international est largement incorporé dans la législation nationale, une part imposante de l'élaboration des normes n'a pas lieu au niveau national mais plutôt du côté de l'OCDE⁹¹. Lorsque Dagan nous mentionne qu'il existe plus de 3 000 traités bilatéraux qui incorporent dans une proportion de 75 % le contenu du modèle de l'OCDE⁹², on ne peut nier l'impact normatif de cette organisation internationale, tant au niveau du contenu des traités que de l'élaboration de meilleures pratiques en droit interne. Comme il a été suggéré précédemment, c'est cette convergence et cette uniformisation du droit fiscal qui expliquent pourquoi certains auteurs le qualifient de droit presque coutumier⁹³.

Les institutions nationales, lorsque démocratiques, permettent la légitimation des règles de droit. La présence d'un espace public protégé par des droits politiques et démocratiques, des institutions dotées du pouvoir d'élaborer des normes en conformité avec la sélection citoyenne et une certaine solidarité existant à l'intérieur de l'État sont les ingrédients de base pour permettre de légitimer le droit qui découle de ce processus. Toutefois, lorsqu'une organisation internationale comme l'OCDE élabore des normes qui sont ensuite intégrées par les États, souvent intégralement, il est possible de questionner la légitimité du droit étant donné que le processus démocratique peut être affaibli⁹⁴.

Évidemment, en termes de fiscalité, les normes élaborées au niveau de l'OCDE sont internalisées dans les États par la voie législative ou par traité. Toutefois, nous dresserions un portrait incomplet si l'analyse de l'élaboration normative s'arrêtait à l'étape de la mise en œuvre par les États, la normativité fiscale étant un processus impliquant des structures de pouvoir beaucoup plus complexes. Il serait donc inadéquat d'analyser ces règles de droit sans tenir compte de « l'appréhension structurelle des rapports de pouvoirs transnationaux »⁹⁵.

⁹¹ Y. BRAUNER, préc., note 58, p. 38.

⁹² T. DAGAN, préc., note 9, p. 8.

⁹³ R. S. AVI-YONAH, préc., note 60, 498; T. DAGAN, *id.*, p. 8-9; A. CHRISTIANS, préc., note 26; S. J. WILKIE et P. W. HOGG, préc., note 60, 479.

⁹⁴ Jürgen HABERMAS, « The Constitutionalization of International Law and the Legitimation Problems of a Constitution for World Society », (2008) 15(4) *Constellations* 444, 444-445

⁹⁵ K. BENYEKHLIF, préc., note 13, p. 607.

Les normes élaborées par l'OCDE découlent d'un long processus de négociations par lequel différents acteurs tant étatiques que non étatiques font des représentations au sujet desquelles tranchent les pays membres de l'OCDE (et dans le cas du projet BEPS, les membres du G20). Comme il a été démontré en première partie, les normes élaborées par l'OCDE ont une force si persuasive qu'elles sont internalisées par un nombre important d'États et qu'elles régulent plus de 85 % du commerce international. Les membres de l'OCDE peuvent exprimer un désaccord par rapport à certaines normes mais doivent, à tout le moins, se conformer aux standards minimums. Comme le souligne Christians, la grande force persuasive des normes élaborées par l'OCDE peut être un indice qu'elles participent du droit avant même qu'elles soient internalisées par les États :

Certainly they did not emerge in the form of a treaty. Instead, they were presented as a set of “recommendations and guidelines.” The fact that compliance was observed in member and non-member states suggests that further analysis is needed to determine whether the guidelines have or may become law through some other process.⁹⁶

Elle ajoute que « [t]his sense of obligation makes it difficult to simply dismiss the guidance as “not law.” »⁹⁷

Comme le souligne Christians, le caractère obligatoire de ces normes pointe vers une normativité alternative, la « *soft law* ». Au surplus, les membres de cette organisation permettent, en quelque sorte, qu'elle exerce une certaine contrainte sur leur autonomie de légiférer sur ces questions fiscales en s'obligeant à respecter les décisions sur certaines recommandations de l'OCDE⁹⁸. Cela diminue d'autant l'autorité de l'État en matière fiscale. Or, et comme le soutient Habermas, lorsque le pouvoir décisionnel de l'État est diminué au profit d'une organisation interétatique, les procédures démocratiques qui protègent l'opportunité d'autolégislation des citoyens et la possibilité d'exercer un contrôle politique tendent aussi à diminuer⁹⁹. Reprenons ici Habermas :

Regarding the demand for democratic legitimacy, deficits will always results when the circle of all those involved in democratic decision making does not

⁹⁶ A. CHRISTIANS, préc., note 26, 328.

⁹⁷ *Id.*, 331.

⁹⁸ K. BENYEKHLIF, préc., note 13, p. 589.

⁹⁹ Jürgen HABERMAS, « Towards a Cosmopolitan Europe », (2003) 14(4) *Journal of Democracy* 86, 92.

extend to cover the circle of all those affected by those decisions. Democratic legitimacy is more subtly but more durably harmed when the need for coordination, which rises with increasing interdependency, is increasingly met through intergovernmental agreements. In some political areas, the institutional embedding of the nation-state in a network of transnational treaties and regimes does produce equivalents for competencies that have been lost at the national level. But the more numerous and important the matters that are regulated via inter-state decisions, the more the decision-making process is withdrawn from democratic opinion formation and will formation, which remain anchored in national arenas.¹⁰⁰

Habermas reconnaît que les organisations internationales pourront intervenir de façon suffisante et justifiable dans un nombre important de questions pour coordonner des aspects transnationaux plus techniques. En revanche, lorsqu'il s'agit de questions à lourde teneur politique, comme l'est selon nous la fiscalité, le processus normatif des institutions internationales pourrait ne pas être suffisamment démocratique pour une validité législative. Habermas exprime ainsi ses appréhensions :

However, they differ from genuinely 'political' issues that impinge on entrenched interests which are deeply rooted in the structures of national societies, such as, for example, questions of global energy, environmental, financial, and economic policy, all of which involve issues of equitable distribution. These problems of a future world domestic politics call for regulation and positive integration, for which at present both the institutional framework and actors are lacking. The existing political networks are functionally differentiated, multilateral, and at times even inclusive international organizations in which government representatives generally bear the responsibility and have the final word, irrespective of who else is granted admission. At any rate, they do not provide an institutional framework for legislative competences and corresponding processes of political will-formation.¹⁰¹

On peut donc se demander comment une organisation internationale peut assurer un processus suffisamment démocratique¹⁰². Habermas appréhendait la question de légitimité dans le cadre du processus de l'Union Européenne¹⁰³. La question se pose encore davantage dans le contexte de l'OCDE :

¹⁰⁰ *Id.*, 90.

¹⁰¹ J. HABERMAS, préc., note 94, 446.

¹⁰² *Id.*, 447.

¹⁰³ J. HABERMAS, préc., note 99, 94.

If the advocates of a constitutionalization of international law are not to write off democracy completely, they must develop at least models for an institutional arrangement that can secure a democratic legitimation for new forms of governance in transnational spaces. Even without the backing of state sovereignty, the arrangement sought for must connect up with the existing, though inadequate, modes of legitimation of the constitutional state, while at the same time supplementing them with its own contributions to legitimation.¹⁰⁴

Malgré les efforts soutenus de l'OCDE pour une plus grande participation démocratique et plus de transparence, les citoyens possèdent peu d'accès aux délibérations liées au processus décisionnel. D'ailleurs, Christians souligne ainsi cette lacune démocratique :

The OECD is not a supranational body like the WTO but an unelected, non-governmental network. OECD work is carried out by experts, with input from member country representatives and other non-government individuals according to internally determined parameters. The main interaction of OECD committees with the general public is through anonymously authored institutional reports which are the most accessible – perhaps the only realistically accessible – public accounting of the work of the committee members. These reports are the product of discussions, negotiations, and personal relationships about which the general public can claim no special knowledge or insight.¹⁰⁵

Hormis cette lacune, l'OCDE a le rôle de représentation de ses membres¹⁰⁶. Ceux-ci ont historiquement été définis comme représentant les pays riches. En ce sens, certains auteurs ont critiqué la capacité – ou même la possibilité – pour l'OCDE de considérer les intérêts d'autres pays dans la mesure où ils entrent en conflit avec ceux de ses propres membres¹⁰⁷. Cela peut se traduire concrètement par des choix de politiques fiscales favorisant les pays riches. Parmi les exemples les plus souvent mentionnés se trouve une approche théorique favorisant l'imposition des revenus dans le pays de résidence plutôt que dans le pays de la source¹⁰⁸. Ainsi, le modèle de Convention fiscale de l'OCDE aura tendance à favoriser davantage la préservation de l'assiette fiscale du pays de résidence puisque les États membres sont d'abord des pays exportateurs de capital. À la suite de la

¹⁰⁴ J. HABERMAS, préc., note 94, 445.

¹⁰⁵ A. CHRISTIANS, préc., note 26, 112-113.

¹⁰⁶ Y. BRAUNER, préc., note 22, p. 62.

¹⁰⁷ *Id.*, p. 62; T. DAGAN, préc., note 9, 23.

¹⁰⁸ Y. BRAUNER, préc., note 22, p. 63.

pression de certains pays, des efforts ont été déployés par l'OCDE afin de permettre l'imposition dans le pays où le revenu est gagné, dans certaines situations. Cet effort s'est poursuivi aussi dans le cadre du projet d'EBITB¹⁰⁹. En revanche, même dans le cadre de ce projet, le cadre philosophique favorisant le pays de résidence ne semble avoir été remis en question. Pourtant, cette approche théorique de l'OCDE désavantagera souvent les pays moins riches¹¹⁰.

Confrontée à la critique qu'elle représentait les intérêts des pays riches, l'OCDE a encouragé une soixantaine de pays non membres à participer aux travaux relatifs à l'EBITB¹¹¹. L'OCDE a également encouragé la participation d'organismes non gouvernementaux, d'experts en fiscalité et d'acteurs de l'industrie. Bien que souhaitable, cette participation accrue ne signifie pas nécessairement une plus grande légitimité démocratique :

But whether greater involvement by a larger number of actors necessarily denotes greater democratic legitimacy is questionable. This is another instance in which analogies from the domestic lawmaking sphere are problematic. Private and nongovernmental actors involved in international treaty-making belong to a very specific subset of the international community. Men influence it more than women; the rich have a much more vocal presence than the poor; and some cultural tenets dominate it at the expense of others. The marketplace of ideas is not equally open to all.¹¹²

Néanmoins, ce sont les pays membres de l'OCDE et du G20 qui ont le dernier mot sur la formulation des propositions du projet BEPS.¹¹³ Ils étaient les seuls à avoir un pouvoir décisionnel dans le cadre de cette réforme du droit international même si d'autres pays et instances régionales ont été impliqués dans le cadre des consultations publiques¹¹⁴. De même, la mise en place d'un cadre inclusif pour favoriser la participation des pays non membres dans la mise en oeuvre du projet, sur un pied d'égalité avec

¹⁰⁹ *Id.*, p. 63-64.

¹¹⁰ Kim BROOKS, « Global Distributive Justice: The Potential for a Feminist Analysis of International Tax Revenue Allocation », (2009) 21(2) *C.J.W.L.* 267, 282.

¹¹¹ R. S. AVI-YONAH et H. XU, préc., note 51, 32.

¹¹² Gabriella BLUM, « Bilateralism, Multilateralism, and the Architecture of International Law », (2008) 49(2) *Harvard International Law Journal* 323, 364.

¹¹³ À l'exception de l'Action 15 qui prévoit la mise en place d'un outil multilatéral pour la mise en oeuvre des autres actions du plan BEPS. I. J. MOSQUERA VALDERRAMA, préc., note 40, p. 7.

¹¹⁴ R. S. AVI-YONAH et H. XU, préc., note 51, 32; I. J. MOSQUERA VALDERRAMA, *id.*, p. 11.

les membres de l'OCDE, n'est intervenu qu'une fois le cadre normatif du projet BEPS arrêté. Avi-Yonah et Xu ajoutent sur le processus d'élaboration des normes :

Fifth, the process of public debate and consulting was relatively insufficient. BEPS Monitoring Group, an active tax justice advocate, complains that they have been vastly outnumbered by the army of paid tax advisers and representatives of multinational enterprises. Although stakeholder interest, including invaluable interactions with business and civil society, saw more than 12,000 pages of comments received on the discussion drafts published and discussed at 11 public consultations, it is unknown to what extent these valuable proposals have been adopted by the BEPS package. More importantly, detailed reasons for rejecting different proposals have not been published.¹¹⁵

Cela a fait dire à Avi-Yonah et Xu que les conclusions du projet d'EBITB représentent en bonne partie un « compromis entre pays riches »¹¹⁶. D'ailleurs, et à titre illustratif, un groupe de 134 pays (le Groupe des 77) est intervenu lors de la troisième Conférence des Nations Unies sur le financement du développement à Addis-Abeba, en 2015. Ce groupe a demandé la création d'un organe pour la coopération fiscale dans le cadre duquel tous les pays pourraient avoir voix au chapitre¹¹⁷. Cet organisme devrait pouvoir permettre de discuter des questions de coopération. Cette proposition aurait été bloquée par certains pays de l'OCDE et n'a pas été reprise dans les documents finaux¹¹⁸. Cette question est pourtant à l'agenda de plusieurs pays depuis 2001.

Une deuxième lacune liée au principe d'autolégislation concerne le pouvoir accru des tribunaux canadiens (et d'autres juridictions) en termes de lutte contre l'évitement fiscal. Outre que les tribunaux internalisent les normes issues de l'OCDE, comme le mentionnaient Wilkie et Hogg précédemment, ils semblent investis d'un large pouvoir discrétionnaire depuis la mise en œuvre de la Règle générale anti-évitement (RGAÉ) au Canada. Sans vouloir autrement critiquer le régime actuel qui joue un important rôle de dissuasion, il pourrait être perçu comme creusant encore davantage le fossé entre les citoyens et les normes juridiques.

¹¹⁵ R. S. AVI-YONAH et H. XU, préc., note 51, 32.

¹¹⁶ *Id.*, 32-33.

¹¹⁷ EURODAD, « Fifty Shades of Tax Dodging, The EU's role in supporting an unjust global tax system », Brussels, 2015, en ligne: <<http://www.eurodad.org/fiftyshadesoftaxdodging>> (consulté le 10 septembre 2017), p. 13.

¹¹⁸ R. S. AVI-YONAH et H. XU, préc., note 51, 13 et 32.

La RGAÉ permet de recaractériser les conséquences fiscales d'une « opération d'évitement » afin d'annuler l'avantage fiscal en découlant. Pour être qualifiée d'opération d'évitement en vertu de l'article 245 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹¹⁹, il doit être établi que le but premier de l'opération est l'obtention de l'avantage fiscal et que cette opération n'est pas principalement effectuée pour un objet véritable (autre que l'obtention d'un avantage fiscal). Si le résultat qui découle de l'application de la loi à une opération d'évitement donne lieu à un abus des dispositions applicables ou à un abus de la loi dans son ensemble, la RGAÉ s'appliquera pour retirer l'avantage fiscal découlant de cet abus. Cette notion d'abus des dispositions de la loi, dans le cadre de la RGAÉ, n'est pas définie dans la loi et peut paraître subjective :

C'est cette tentative souvent périlleuse de ne pas sombrer dans le subjectivisme qui s'avère la difficulté première à laquelle ont été confrontés les tribunaux canadiens en appliquant la RGAÉ à ce jour.¹²⁰

Cette RGAÉ laisse une importante discrétion aux tribunaux et ceux-ci ont savamment élaboré un test pour déterminer s'il y a un abus des dispositions de la loi¹²¹. Cependant, en termes d'autolégislation, la RGAÉ laisse une discrétion très importante à l'administration fiscale et aux tribunaux dans l'interprétation du terme « abus », interprétation qui peut être contaminée, non intentionnellement, par un subjectivisme ou des notions de moralité¹²². C'est peut-être le spectre de ce subjectivisme juridique derrière la RGAÉ qui a entraîné des dissidences importantes¹²³ et des résultats contradictoires¹²⁴ sur la question d'abus.

¹¹⁹ L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.).

¹²⁰ Marc NOËL, « Interprétation et application de la règle générale anti-évitement par les tribunaux canadiens », (2014) 34(2) *Revue de planification fiscale et financière* 363, 367.

¹²¹ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54; *Copthorne Holdings Ltd. c. Canada*, [2011] CSC 63; *Mathew c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 643.

¹²² Denis LACROIX, « RGAÉ : Constatations sur le concept d'abus », (2013) 61 *Revue fisc. Can.* 167, 189 et 193; Pooja SAMTANI et Justin KUTYAN, « GAAR Revisited: From Instinctive Reaction to Intellectual Rigour », (2014) 62(2) *Revue fisc. Can.* 401; Jinyan LI et Thaddeus HWONG, « GAAR in Action: An Empirical Exploration of Tax Court of Canada Cases (1997-2009) and Judicial Decision Making », (2013) 61(2) *Rev. Fisc. Can.* 321, 360-361.

¹²³ *Lipson c. Canada*, [2009] CSC 1; D. LACROIX, préc., note 122, 187.

¹²⁴ N. GOYETTE, préc., note 8, 312; *Husky Energy inc. c. Alberta*, 2012 ABCA 231; *Inter-Leasing Inc. c. Ontario*, 2013 ONSC 2927.

Si ce pouvoir que détiennent les tribunaux de qualifier une situation comme étant abusive est toujours si difficile à appliquer, près de 30 ans après l'adoption de la RGAÉ, il est difficile de croire que les citoyens peuvent s'approprier le discours de justification technique de cet aspect du droit fiscal et de s'en concevoir comme les auteurs. Bien que l'interprétation de la RGAÉ semble vouloir se solidifier¹²⁵, il pourrait être difficile de concilier un aussi large pouvoir discrétionnaire avec le principe d'autolégislation, puisqu'un pouvoir de cette importance entre les mains de l'administration fiscale ou des tribunaux pourrait être perçu comme une délégation du pouvoir législatif.

Les difficultés liées à une représentativité citoyenne posent des questions en lien avec la théorie démocratique. Cependant, même dans des situations de représentativité suffisante pour porter la sélection normative citoyenne, le principe de discussion ne peut être mené à bien que dans un espace public égalitaire.

B. Espace public inégalitaire

L'autolégislation doit aussi permettre une justification des normes dans l'espace public afin de mener à une sélection de la norme la plus juste. Un accès égalitaire nécessite que les experts et les groupes activistes jouent leur rôle d'enseignement afin de démystifier les règles applicables au droit fiscal. Philipps a utilisé les mots suivants à propos de la maîtrise du discours de droit fiscal :

Not great powers of observation are needed to notice that both tax law and fiscal policy formation are dominated by a relatively small and elite group of experts. Nor would many dispute the inaccessibility of the technical language in which these issues are often discussed. In this paper, I focus on the way these technical discourses tend to deny the normative content of tax law and policy, and thus to deflect political challenges to the prevailing fiscal order. In this manner, technical discourses work to protect the interests of the relatively wealthy and powerful and to sustain and legitimate the economic marginalization of women and other subordinated groups.¹²⁶

¹²⁵ J. LI et T. HWONG, préc., note 122, 361.

¹²⁶ Lisa C. PHILIPPS, « Discursive Deficits: A Feminist Perspective on the Power of Technical Knowledge in Fiscal Law and Policy », dans Anthony C. INFANTI et Bridget CRAWFORD (dir.), *Critical Tax Theory: An Introduction*, New York, Cambridge University Press, 2009, p. 46, à la p. 46.

Une appropriation et une maîtrise du discours de politique fiscale de même qu'une vision des véritables enjeux de transparence, de compétition fiscale et d'abus, doivent pouvoir exister chez les citoyens. Le mécanisme d'élaboration normative de l'OCDE, même s'il s'est avéré moins opaque dans le cadre du projet BEPS, ne fournit pas aux citoyens l'information nécessaire à la délibération et à la sélection normative¹²⁷.

Une éducation fiscale est donc nécessaire puisque le discours de théorie fiscale est difficilement accessible. La Cour suprême du Canada qualifie d'ailleurs les lois fiscales de « lois les plus détaillées, complexes et exhaustives de notre législation »¹²⁸. Les lois fiscales ne cessent de se complexifier afin de prévoir les tentatives d'évitement des règles applicables et d'y répondre. Cette inaccessibilité du langage technique fiscal pose enfin un problème sur le plan de la théorie de la discussion, puisque le processus de justification et de sélection des normes ne se fait pas avec la participation de tous, sur un plan d'égalité. Selon Habermas, deux tendances peuvent permettre de contrecarrer cette inégalité de l'espace public :

Aussi longtemps que la démocratie met en avant une exigence d'égalité, tout doit être fait pour contrecarrer l'inégalité factuelle dans l'espace public. Habermas compte, dans ce but, sur deux tendances : les nouveaux mouvements sociaux (le mouvement des femmes, des écologistes, des anti-nucléaires, des pacifistes, des tiers-mondistes, etc.) pour organiser les forces issues des mondes vécus, mais surtout pour alimenter continuellement l'espace public avec de nouvelles préoccupations, thématiques, arguments, etc. ainsi qu'une spécialisation même des forces vives de l'espace public. Quand à cette dernière tendance (qui rejoint, par certains aspects, la première), les forces vives issues des mondes vécus doivent se spécialiser thématiquement pour tenir tête à la spécialisation même dans les systèmes et surtout pour thématiser leurs propres préoccupations.¹²⁹

Les médias doivent également pouvoir relayer ces connaissances et assumer le rôle de diffuseur de connaissances, particulièrement dans un contexte où l'information qui circule sur la fiscalité n'est pas toujours un exemple d'exactitude. Avec l'objectif d'offrir une participation égalitaire et libre, les citoyens devraient posséder des protections démocratiques pour

¹²⁷ Allison CHRISTIANS, « How Nations Share », (2012) 87 *Ind. L.J.* 1407, 1453.

¹²⁸ 65302 *British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804, par. 51 (j. Iacobucci pour la majorité).

¹²⁹ B. MELKEVIK, préc., note 3, p. 139.

pouvoir exercer leur droit de discussion et de participation politique librement. Dans la plupart des États, de telles protections existent. Cependant, le droit à la libre expression, s'il n'est pas conjugué avec un pouvoir de participation politique, ne permet pas d'accéder au principe d'autolégislation. Cette possibilité d'agir collectivement, une fois les normes les plus justes rationnellement sélectionnées, devrait permettre l'expression de cette sélection collective dans les décisions d'élaboration et de mise en œuvre du droit.

C. Solidarité citoyenne : un monde fractionné

Pour qu'il soit possible de dégager une légitimité du droit, l'individu doit pouvoir se percevoir comme l'auteur du droit auquel il est aussi assujéti. Pour y arriver, les citoyens doivent pouvoir abandonner leur rôle de sujets du droit privé et adopter une position citoyenne, à titre de membres d'une communauté juridique à laquelle ils peuvent librement s'associer¹³⁰. Selon Habermas :

Dès lors qu'une communauté constitutionnelle s'étend au-delà du noyau organisationnel d'un seul État, la troisième partie constitutive, la solidarité entre les citoyens qui sont prêts à s'engager les uns envers les autres, devrait dans une certaine mesure croître en même temps.¹³¹

Le discours de l'OCDE autour de l'érosion de la base d'imposition, mais aussi en ce qui concerne les pratiques fiscales dommageables, s'intéresse aux risques de la concurrence fiscale sur la souveraineté des États¹³². Comme le fait remarquer van Apeldoorn :

According to the OECD one important reason to worry about tax competition is that it 'poses a threat in terms of tax sovereignty and of tax revenue' (OECD 2013b, p. 47). More specifically, it may hamper the ability to raise sufficient revenue and secure redistributive goals desired by the countries' population (OECD 1998, p. 14).¹³³

¹³⁰ J. HABERMAS, préc., note 3, p. 46. Voir aussi : B. MELKEVIK, préc., note 3, p. 58 ; C. AUDARD, préc., note 3, 117.

¹³¹ J. HABERMAS et al., préc., note 89, 24.

¹³² Laurens VAN APELDOORN, « BEPS, Tax Sovereignty and Global Justice », (2016) *Critical Review of International Social and Political Philosophy* 1, 3. OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfiques*, Paris, Éditions OCDE, 2013, p. 53.

¹³³ L. VAN APELDOORN, *id.*

Une telle approche discursive et philosophique participe à une désolidarisation. Bien que la concurrence fiscale soit un enjeu bien réel en fiscalité internationale, une participation globale aux projets de l'OCDE serait davantage envisageable en n'opposant pas les pays les uns aux autres. Cette concurrence fiscale ne découle pas nécessairement d'une simple volonté des États :

This relates to the final argument, which is that host countries need to offer tax incentives to be competitive. An extensive literature has demonstrated that taxes do in fact play a crucial role in determining investment location decisions, but all of these studies emphasize that the tax incentives are crucial given the availability of such incentives elsewhere. Thus, it can be argued that given the need for tax revenues, developing countries would in general prefer to refrain from granting tax incentives, if only they could be assured that no other developing country would be able to grant such incentives.¹³⁴

Dans la même veine, pour obtenir une meilleure adhésion des États, l'OCDE devrait tenter d'intégrer, dans les négociations autour de l'élaboration de normes fiscales, des solutions aux inégalités structurelles afin de construire cette solidarité citoyenne : « une solidarité citoyenne s'étendant à l'Europe entière ne peut pas se former si, entre les États membres, c'est-à-dire aux possibles points de rupture, se consolident structurellement des inégalités sociales entre nations pauvres et riches. »¹³⁵

Néanmoins, les discussions autour de la coopération ou la redistribution sont pratiquement absentes des questions de fiscalité internationale. Malheureusement, et comme Brooks l'illustre à juste titre, sur le plan international, nous faisons face à d'importantes inégalités de revenus entre les pays riches et pauvres¹³⁶ :

The absence of any equity analysis also means that the report ignores altogether any consideration of the equity of the international tax system in a world where income is unequally distributed (global equity). There is no recognition that the tax system might quite appropriately be used as something other than as an instrument to facilitate investment.¹³⁷

¹³⁴ Reuven S. AVI-YONAH, « Bridging the North/South Divide: International Redistribution and Tax Competition », (2004-2005) 26 *Mich. J. Int'l L.* 371, 381.

¹³⁵ J. HABERMAS et al., préc., note 89, 28-29.

¹³⁶ K. BROOKS, préc., note 110, 270-271.

¹³⁷ *Id.*, 289.

La solidarité est d'autant plus difficile à créer que le débat divise aussi les citoyens ou les différents États. Le système actuel est perçu comme faisant bénéficier les riches multinationales, qui peuvent se permettre de dispendieuses planifications fiscales, aux dépens des citoyens avec moins de revenus, qui ne peuvent autrement échapper au paiement de l'impôt. S'installe alors un cercle vicieux : les États doivent combler les pertes liées aux impôts non perçus parce qu'évités par les multinationales. Ils augmentent alors les impôts des particuliers ou les taxes à la consommation¹³⁸. De même, le manque à gagner pour l'État diminuera les mécanismes de redistribution normalement dirigés vers les personnes économiquement plus vulnérables. Ultiment, ce problème d'évitement affecte directement les contribuables, comme l'exposent Avi-Yonah et Xu :

The problem with this state of affairs is that in the absence of taxation of cross-border flows, the progressive income tax cannot be maintained, because it is easier for the wealthy to earn cross-border income. The result has been a world-wide shift to taxing consumption rather than income. But consumption taxes are regressive, and cannot by definition reach the unconsumed income of the rich. And without progressive taxation, it will not be possible to maintain the public's commitment to social insurance that is globalization's main defense against growing inequality.¹³⁹

Or, cette progressivité du régime fiscal est un des piliers de la théorie fiscale. Le principe d'équité verticale prévoit qu'une personne qui est dans une situation économique plus avantageuse qu'une autre devrait normalement contribuer davantage à l'impôt¹⁴⁰. Involontairement, le discours actuel autour de l'évitement fiscal polarise, en opposant les multinationales et le public et en orientant les enjeux vers ce manque à gagner causé par l'érosion de la base d'imposition¹⁴¹.

¹³⁸ L. VAN APELDOORN, préc., note 132, 3.

¹³⁹ R. S. AVI-YONAH et H. XU, préc., note 51, 4.

¹⁴⁰ Claire F.L. YOUNG, *Women, Tax and Social Programs: The Gendered Impact of Funding Social Programs Through the Tax System*, Ottawa, Status of Women Canada, 2000, p. 5-6.

¹⁴¹ Par exemple : CANADA, MINISTRE DES FINANCES, L'HONORABLE WILLIAM FRANCIS MORNEAU, *Budget 2016: Assurer la croissance de la classe moyenne*, Ottawa, Sa Majesté la Reine du Chef du Canada, 22 mars 2016, p. 250-253 ; CANADA, MINISTRE DES FINANCES, L'HONORABLE Joe OLIVER, *Budget 2015: Un leadership fort*, Ottawa, Sa Majesté la Reine du Chef du Canada, 21 avril 2015, p. 392 ; CANADA, MINISTRE DES FINANCES, L'HONORABLE JAMES M. FLAHERTY, *Budget 2014: Sur la voie de l'équilibre: créer des emplois et des opportunités*, Ottawa, Sa Majesté la Reine du Chef du Canada, 11 février 2014, p. 295 et suiv.

Pour Habermas, cette solidarité peut s'apprendre à travers une plus grande prise de conscience des enjeux transnationaux de la fiscalité internationale et une reconnaissance que ces enjeux peuvent directement influencer sur eux¹⁴². Une couverture médiatique de ces thèmes peut faciliter un tel apprentissage et servir à solidariser les citoyens autour d'enjeux internationaux¹⁴³. Par contre, cet apprentissage doit pouvoir s'accompagner d'une possibilité d'intervention du public. Habermas mentionnait dans le contexte de l'Union européenne :

Lorsque des problèmes de justice distributive apparaissent dans une communauté politique, les citoyens ne peuvent plus se satisfaire de la légitimation extérieure imposée qui a caractérisé l'Union européenne jusqu'à présent ; ils demandent une légitimation participative et active. Selon cette logique, les citoyens nationaux – aujourd'hui devant subir des changements de répartition des charges au-delà des frontières nationales – *veulent* aussi influencer démocratiquement, dans leur rôle de citoyen de l'Union, sur ce que leurs chefs de gouvernement négocient ou décident dans une zone constitutionnelle grise.¹⁴⁴

Privé de ce pouvoir d'intervention citoyenne, il est difficile de construire cette solidarité nécessaire à la légitimation de la normalisation en fiscalité internationale. En plus de se percevoir comme une victime de normes qu'il ne peut légitimer, le citoyen ne se perçoit pas comme l'auteur du droit auquel il est soumis. Ainsi, avant même de pouvoir penser à créer une telle solidarité citoyenne, il faut mettre en place un processus démocratique où les principes d'autolégislation existeront dans la création de normes internationales. Le discours politique émanant des institutions internationales devra aussi changer. Il ne doit plus s'agir d'opposer des États les uns contre les autres. Il importe d'intégrer une pensée davantage globale, qui prendra en considération les questions de pluralisme juridique.

*
* * *

Les travaux de Habermas sur la légitimité du droit nous ont permis de jeter un regard nouveau sur le processus de création des normes juridiques en droit fiscal. Ils ont révélé les lacunes démocratiques du système existant

¹⁴² J. HABERMAS et al., préc., note 89, 27.

¹⁴³ *Id.*, 25-26.

¹⁴⁴ *Id.*, 27.

pouvant contribuer aux problèmes de légitimité que subit le droit fiscal international.

Rares sont ceux qui aiment payer des impôts. Comme le droit fiscal s'appuie sur un régime d'autodéclaration ou d'autocotisation, le contribuable est responsable en termes de conformité aux lois fiscales¹⁴⁵. Cette conformité peut faire l'objet d'une vérification et de larges pouvoirs sont accordés aux autorités fiscales afin de déterminer la justesse des déclarations produites. Dans la plupart des cas, le risque d'être contrôlé peut jouer un rôle dans la décision de se conformer aux lois fiscales mais ne peut expliquer, à lui seul, les comportements de conformité¹⁴⁶. Néanmoins, la plupart des contribuables se conformeront aux exigences des lois fiscales malgré le faible risque de sanction¹⁴⁷.

Plusieurs chercheurs se sont penchés sur ce phénomène de conformité fiscale et ont tenté de l'expliquer. Parmi ces nombreuses conclusions, deux nous intéressent particulièrement puisqu'en lien direct avec la légitimité du droit fiscal. Si nous revenons à Habermas, une des conséquences possible de cette validité défailante du droit serait une diminution de la conformité fiscale. Cette conséquence a été soulignée par Picciotto; il semble que la perception qu'ont les contribuables relativement à l'équité et la justice du système fiscal influencera favorablement leur comportement quant à la conformité :

There is ample evidence that taxpayer compliance largely depends on having a favorable attitude towards the tax system, and in particular on considering that it is on the whole a fair and just system (V. Braithwaite 2003a, 2003b; Rawlings 2003). Acceptance of the fairness of taxation may derive from an identification with the state and a general confidence that its tax system treats everyone equitably. There is also evidence that such a generalized acceptance is undermined in a period of rapid social change, especially such as that experienced in recent years (termed globalization) that has tended to dissolve the "imagined communities" of nationhood. In these circumstances, tax authorities must seek more refined means of maintaining or re-establishing taxpayers' confidence in the tax system and its integrity. An important aspect of this is certainly procedural fairness: compliance is more likely if taxpayers

¹⁴⁵ R. c. *McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627, par. 15.

¹⁴⁶ J. ALM, G. H. MCCLELLAND et W. D. SCHULZE, préc., note 5, 21-22.

¹⁴⁷ B. S. FREY et B. TORGLER, préc., note 5, 137. Il a déjà été établi que les probabilités d'être contrôlés par les autorités fiscales sont relativement faibles.

feel they have been treated respectfully, honestly, and impartially (Murphy 2003).¹⁴⁸

De plus, Frey et Torgler ont conclu que la perception qu'ont les contribuables de la conformité des autres citoyens aux lois fiscales influencera également leur propension à la conformité¹⁴⁹. Ceci pourrait être un indicateur que le droit fiscal est sur une pente glissante en matière de conformité. Si la validité du droit ne peut être soutenue par des processus démocratiques et que cette légitimité influence les comportements de conformité, il y a là une invitation à réfléchir aux institutions créatrices de normes alternatives.

Selon Habermas, il faudrait à tout le moins que les institutions responsables de la mise en œuvre des normes juridiques assurent l'intégration des principes d'autolégislation. Les citoyens des États doivent pouvoir se concevoir comme les créateurs du droit et pour ce faire ils doivent pouvoir délibérer, sur la place publique, de façon à sélectionner les meilleures normes applicables en fiscalité, autant domestiques qu'internationales. Ils doivent aussi avoir accès à l'expertise et à l'information leur permettant de s'approprier le discours. Cela implique plus de transparence, comme le soulevait déjà Christians, autant de la part des autorités fiscales que de l'OCDE dans sa prise de décision. Cette sélection normative présumée rationnelle doit ensuite pouvoir être intégrée dans le cadre d'un processus démocratique et représentatif de l'ensemble des citoyens, et cette représentativité doit se faire dans un contexte qui garantit l'égalité. Pour l'instant, et vu ce que nous venons de démontrer, une réflexion s'impose sur le processus décisionnel de l'OCDE, puisqu'il a le potentiel d'affecter la perception de légitimité et donc la conformité fiscale des citoyens.

¹⁴⁸ S. PICCIOTTO, préc., note 6, 24.

¹⁴⁹ B. S. FREY et B. TORGLER, préc., note 5, 153.

