



Chaire en
fiscalité et en
finances publiques

TRANSPARENCE : UNE CONDITION ESSENTIELLE POUR UN COMPORTEMENT ÉTHIQUE EN MATIÈRE DE PLANIFICATION FISCALE

Cahier de recherche 2024/05

LYNE LATULIPPE

AVRIL 2024



Université de
Sherbrooke

REMERCIEMENTS

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke tient à remercier de son appui renouvelé le ministère des Finances du Québec et désire lui exprimer sa reconnaissance pour le financement dont elle bénéficie afin de poursuivre ses activités de recherche.

MISSION DE LA CHAIRE DE RECHERCHE EN FISCALITÉ ET EN FINANCES PUBLIQUES

Depuis plus de 20 ans, la mission de la Chaire est à la fois de développer la recherche multidisciplinaire et de diffuser des connaissances sur les enjeux socio-économiques relatifs à la politique fiscale et aux finances publiques. Pour plus de détails sur la CFFP, visitez son site Internet à l'adresse : <http://cftp.recherche.usherbrooke.ca>.

Lyne Latulippe est professeure titulaire à l'Université de Sherbrooke et chercheure principale à la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques.

L'autrice collabore aux travaux de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, qu'elle remercie pour l'appui financier qui a rendu possible la réalisation de cette étude.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

École de gestion, Université de Sherbrooke

2500, boul. de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

Courriel : cftp.eg@USherbrooke.ca

Pour citer ce texte :

Lyne LATULIPPE (2024), *Transparence : une condition essentielle pour un comportement éthique en matière de planification fiscale*. Cahier de recherche 2024/05, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 15 p.

TABLE DES MATIÈRES

1. Introduction	3
2. Éthique	4
2.1. Éthique en fiscalité et perception des activités de planification fiscale	5
2.2. Éthique et professionnels de la fiscalité.....	7
3. Transparence - une vertu ou un outil ?	10
3.1. La transparence vis-à-vis l'administration fiscale.....	11
3.2. Transparence publique pour les parties prenantes	13
4. Conclusion	14

1. INTRODUCTION

Le débat sur l'éthique fiscale a gagné en importance depuis l'indignation populaire suscitée par la révélation de pratiques de planification fiscale abusive¹ au début des années 2000. Initialement, ce sont principalement des groupes activistes qui demandaient aux plus riches de cesser la planification fiscale abusive et de payer une « juste part d'impôt »². Plus récemment, des initiatives émanant d'entreprises et d'investisseurs ont vu le jour pour encourager les sociétés à aller au-delà du respect strict de la loi et à se tourner davantage vers la justice, l'éthique et la responsabilité sociale.

Par exemple, B Team, une organisation regroupant des chefs d'entreprise visant à développer et promouvoir un environnement commercial réformé basé sur la confiance, a proposé des *Principes fiscaux responsables* qui ont été signés par plus de 25 multinationales³. Ces principes incluent une affirmation à l'effet que : « Notre planification fiscale est basée sur des interprétations raisonnables du droit applicable et est alignée sur la substance de l'activité économique et commerciale de notre entreprise » [traduction libre]⁴. De plus, les *Principes pour l'investissement responsable*, auxquels adhèrent plus de 5 000 signataires (gestionnaires d'investissement, propriétaires d'actifs et prestataires de services), fournissent des lignes directrices pour « permettre aux investisseurs d'adopter des pratiques qui s'alignent avec l'équité fiscale » [traduction libre]⁵. Ces initiatives prévoient généralement des exigences de transparence de la part des entreprises en ce qui concerne leurs affaires fiscales.

Les gouvernements ont également été pressés de réagir au phénomène de la planification fiscale abusive. Entre autres mesures, les gouvernements ont choisi d'établir des obligations de transparence pour les contribuables et leurs conseillers. Le vaste projet BEPS de l'OCDE, qui s'attaque aux lacunes du système fiscal international qui laisse place à la planification fiscale agressive, recommande également une plus grande transparence. Ainsi, les pratiques fiscales des entreprises et de leurs conseillers s'inscrivent désormais dans ce nouvel environnement, lequel diffère de celui des années 1990, lorsque la planification fiscale était florissante, facilitée par l'opacité des affaires fiscales. Quel rôle joue l'éthique pour les entreprises et les conseillers fiscaux ? Qu'est-ce que ces développements de la pratique fiscale et les nouvelles obligations révèlent à propos de l'éthique fiscale ? En quoi les nouvelles normes de transparence modifient-elles ou remplacent-elles le jugement éthique ? Ces normes sont-elles une condition essentielle pour soutenir un comportement éthique en matière de planification fiscale ?

¹ Il est difficile de définir ce qui constitue une planification fiscale agressive ou abusive et, comme nous le verrons dans le présent document, les définitions dépendent de la perception de ce qui constitue une planification fiscale acceptable ou inacceptable.

Ainsi, la planification fiscale sera située sur un continuum, la planification fiscale acceptable étant à l'extrême gauche et la planification fiscale inacceptable à l'extrême droite. La planification fiscale agressive serait située au « centre droit » et la planification fiscale abusive se rapprocherait davantage de l'extrémité inacceptable du continuum.

² Richard ECCLESTON, Ainsley ELBRA, « Business, civil society and the “new” politics of corporate tax justice: paying a fair share? », (2018), Edward Elgar Publishing.

³ Parmi ces multinationales figurent BHP, Danone, Unilever et Groupe Rocher. Pour la liste complète, voir <https://bteam.org/our-thinking/news/responsible-tax>.

⁴ The B Team, « A new bar for responsible tax: The B Team Responsible Tax Principles », (2018), en ligne: <https://bteam.org/assets/reports/A-New-Bar-for-Responsible-Tax.pdf>.

⁵ Principles for Responsible Investment, « Tax fairness », en ligne: <https://www.unpri.org/sustainability-issues/environmental-social-and-governance-issues/governance-issues/tax-fairness>.

La première partie de cet article discutera de l'éthique en général, mais plus particulièrement en ce qui concerne la fiscalité et la planification fiscale des entreprises et des conseillers fiscaux. La deuxième partie traitera de la tendance à une plus grande transparence en matière fiscale et de l'impact sur la planification et l'éthique en fiscalité. Pour conclure, un résumé des résultats de cette réflexion sera présenté.

2. ÉTHIQUE

« L'éthique » est définie comme « l'étude de ce qui est moralement bien ou mal, ou un ensemble de croyances sur ce qui est moralement bien ou mal » [traduction libre]⁶. Là où l'éthique prévaut, une personne aura tendance à ne pas adopter un comportement qui est généralement considéré comme non éthique, soit à cause du résultat⁷, soit à cause des valeurs et principes sous-jacents qui guident la décision⁸. Par conséquent, l'impact global sur le bien-être humain ou les valeurs déterminent quel comportement est considéré comme acceptable. Le respect de la loi ne garantit pas que le comportement soit éthique, de même que le non-respect de la loi ne signifie pas nécessairement que le comportement est contraire à l'éthique⁹.

Il peut arriver qu'une personne envisage un comportement que l'on sait inacceptable, mais que des conséquences telles que la honte publique ou des sanctions l'empêchent de passer à l'acte. Dans un tel cas, si en l'absence de conséquences négatives individuelles, tout le monde participe à ce comportement, il semble n'y avoir aucune considération éthique dans le processus de prise de décision, que ce soit de manière explicite ou implicite. Cependant, il peut rester pertinent de parler d'éthique, car les valeurs sous-jacentes et le contexte global (règles, comportements des autres, pressions externes, etc.) évoluent, influençant ce qui est considéré comme acceptable ou non. Il peut également arriver que les valeurs qui sous-tendent une action ou une décision ne soient pas claires ou largement acceptées, mais là encore, des changements au fil du temps peuvent modifier la perception de ce qui est acceptable et de ce qui ne l'est pas.

Les sociétés sont dirigées par des individus qui prennent souvent des décisions à travers le prisme du devoir de fiduciaire, c'est-à-dire en fonction de ce qui maximise le profit des actionnaires. Cependant, du point de vue de la responsabilité sociale des entreprises (RSE), les gestionnaires devraient tenir compte de chaque partie prenante dans leur prise de décision, permettant ainsi que les considérations éthiques soient considérées plus explicitement.

Il est également pertinent de parler d'éthique pour les professionnels, ce qui inclut les codes de conduite tout en allant au-delà du contenu de ces codes. Les professionnels peuvent avoir leur propre sous-ensemble

⁶ Dictionnaire Cambridge, en ligne: <https://dictionary.cambridge.org/>.

⁷ Perspective conséquentialiste.

⁸ Perspective déontologique.

⁹ Un exemple de ceci : « Ce n'est pas parce qu'une action est légale qu'elle est morale : l'adultère, le mensonge, la médisance sont des actes que l'on peut considérer comme immoraux bien qu'ils ne soient pas prohibés par la loi. À l'inverse, ce n'est pas parce qu'un acte est illégal qu'il est nécessairement immoral : conduire sans permis ou consommer des drogues sont des actes prohibés par la loi, mais s'ils ne l'étaient pas, ils ne seraient pas immoraux en soi ». Marie-Pierre ALLARD, « Les normes juridiques, éthiques et sociales relatives à l'évitement fiscal », dans Claudia CHAMPAGNE, Frank COGGINS & Lyne LATULIPPE, *Éléments de la finance responsable : une perspective multidimensionnelle*, Canada, Éditions Yvon Blais, 2018, ch 4.1, p. 427, en ligne: <https://chairedesjardinsfinanceresponsable.recherche.usherbrooke.ca/cahiers/CahierTous001-21.pdf>.

de principes éthiques, mais ceux-ci sont nécessairement liés et influencés par les valeurs générales de la société.

2.1 Éthique en fiscalité et perception des activités de planification fiscale

La base de la réflexion sur l'éthique de la pratique fiscale se trouve dans les principes de politique fiscale utilisés par les pays démocratiques. En fixant les règles fiscales pour la contribution au bien commun et la redistribution des richesses, les choix de politique fiscale se fondent sur des valeurs de justice et d'équité. Par conséquent, les citoyens consentent à être imposés et se conforment au système fiscal parce qu'ils respectent les valeurs qui ont influencé la conception des règles et la conformité est considérée comme un comportement éthique¹⁰.

Si certaines théories expliquent la conformité fiscale, l'analyse des décisions à travers le prisme de l'éthique jette une lumière différente sur la pratique fiscale. L'évasion fiscale est contraire à l'éthique non seulement parce qu'elle est illégale¹¹, mais aussi parce qu'elle nie l'obligation morale de contribuer à la société par le paiement des impôts. Dans un même ordre d'idées, la planification fiscale abusive pourrait être contraire à l'éthique parce qu'elle constitue un manquement à l'obligation de contribuer à la société ou parce qu'elle a un impact négatif sur la société dans son ensemble en la privant de recettes fiscales¹². Mais comment déterminer ce qui constitue une planification fiscale acceptable ? Le simple respect de la lettre de la loi est-il une norme minimale ou encore la seule norme ?

Depuis près de 20 ans, la pression exercée par les parties prenantes, le public et le gouvernement a conduit à une réflexion différente sur l'acceptabilité de la planification fiscale agressive. Il est difficile d'intégrer des critères d'acceptabilité dans la loi. Pour influencer et contrôler davantage la planification fiscale, les gouvernements s'appuient sur des solutions qui correspondent au modèle de la décision rationnelle¹³, en augmentant le risque de vérification et la gravité des conséquences monétaires et non monétaires (telles que l'éligibilité aux contrats gouvernementaux) afin de modifier le comportement des contribuables. Ainsi, dans la mesure où la décision de mettre en œuvre ou non une planification fiscale est basée sur le rapport coût-bénéfice, l'augmentation des coûts pourrait réduire l'incitation à recourir à la planification fiscale, en particulier aux stratégies d'évitement fiscal les plus risquées. Outre l'analyse coût-bénéfice, la perception de l'acceptabilité de la planification fiscale modifie le comportement des contribuables, mais cette perception varie et dépend du point de vue de l'individu concerné. Si cette personne estime que l'argent est mieux investi et dépensé dans le cadre d'activités commerciales que par le gouvernement, une entreprise et ses conseillers pourraient se justifier, et parfois même se féliciter, d'avoir mis en œuvre une planification fiscale plus agressive pour économiser des impôts. Une autre personne pourrait même affirmer que la planification

¹⁰ Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 12e édition, Paris, Lextenso-LGDJ, 2014, p. 164-165.

¹¹ Toutefois, comme l'affirme Jean-Pierre Vidal, dans des cas comme celui d'une dictature corrompue et violente en place dans un pays, l'évasion fiscale peut être un comportement éthique. Jean-Pierre VIDAL, « Pourquoi se préoccuper d'éthique en fiscalité », (2015), vol. 31 no. 2, *Revue de planification fiscale et financière*, p. 194-224.

¹² Allard, supra note 9.

¹³ Michael G. ALLINGHAM et Agnar SANDMO, « Income tax evasion: a theoretical analysis », (1972), *Journal of Public Economics*, no 3-4, p. 323-338.

fiscale sert le bien commun, puisque l'argent économisé en impôts se traduira par des avantages économiques pour tout le monde¹⁴.

Ce point de vue peut être opposé à l'argument selon lequel le paiement de l'impôt de manière équitable constitue un soutien à l'ensemble de la société et représente la norme éthique en matière de fiscalité. Cette façon de voir est souvent associée à la notion de *juste part d'impôt* bien que cela reste un concept vague. Killian, O'Regan, O'Regan et Lynch présentent ainsi des points de vue éthiques divergents :

« Si l'impôt est présenté comme une punition des citoyens les plus moraux [ceux qui ont du succès], il est possible de construire un cadre éthique dans lequel la minimisation de l'impôt pour les clients fortunés peut être considérée comme éthique pour les conseillers fiscaux. D'autre part, pour ceux dont la perspective n'est pas conservatrice, le paiement d'une juste part d'imposition pour soutenir la société dans son ensemble peut être considéré comme la position la plus éthique » [traduction libre]¹⁵.

Les décisions fiscales des entreprises peuvent être prises selon deux points de vue différents, soit celui où le gestionnaire a un devoir fiduciaire envers les actionnaires de réduire autant que possible les dépenses, y compris les impôts, soit celui qui considère l'entreprise comme un citoyen corporatif ayant la même obligation que les contribuables individuels de contribuer à la société¹⁶. Selon la première perspective, le choix de mettre en œuvre une planification fiscale repose largement sur une analyse coût-bénéfice. Cela conduit à une approche de gestion des risques qui prend en compte le risque de réputation¹⁷. C'est là que la perception de ce qui constitue une planification fiscale acceptable ou inacceptable, en dehors du point de vue du dirigeant ou de son organisation, peut influencer la décision.

Dans la seconde perspective, l'éthique peut être intégrée dans les pratiques des entreprises par le biais de la RSE, dont la fiscalité devient une composante essentielle, exigeant que les entreprises paient des impôts conformément aux normes légales et morales¹⁸. Les deux points de vue intègrent cependant des éléments de réputation et de transparence.

En matière fiscale, le respect de la lettre de la loi est une norme éthique minimale; l'éthique dans la pratique fiscale exigerait d'aller au-delà. En ce qui concerne la planification fiscale et l'évitement fiscal, la lettre de la loi est généralement respectée, mais il est possible que le sens ou l'interprétation de la loi soit exagéré et aboutisse à un comportement contraire à l'éthique. Tracer la ligne pour distinguer ce qui est acceptable de

¹⁴ Cette théorie a été réfutée par David HOPE, Julian LIMBERG (2022), « The economic consequences of major tax cuts for the rich », *Socio-Economic Review*, 20(2), 539-559. <https://doi.org/10.1093/ser/mwab061>

¹⁵ S. KILLIAN, P. O'REGAN, O'Regan, V. O'REGAN et Lynch, R. LYNCH « How the game is played: The salience of ethical values in the field of tax work », (2023) dans M. Brivot et C. Cho (dir.), *Research Handbook on Accounting and Ethics*, Edward Elgar Publishing, p. 117, <https://doi.org/10.4337/9781800881020.00017>.

¹⁶ Rebecca MARTEL, Lyne LATULIPPE et Marie-Thérèse DUGAS, « La fiscalité responsable » dans Édition Michel Lafleur, *Les défis de la gestion responsable, des cas inspirants*, Anjou: Fides éducation, (2021), p. 266.

¹⁷ Kathleen O'NEILL, Doug POWRIE, & Greg WIEBE, « The Role of the Tax Executive in a Corporate Social Responsibility Agenda: Managing Tax Risk on the Public Stage », dans *Report of Proceedings of the Sixty-Sixth Tax Conference*, (2014), Conference Report, Toronto, Fondation Canadienne en Fiscalité, (2015), 7:1-17.

¹⁸ Grahame R. DOWLING (2014). « The Curious Case of Corporate Tax Avoidance: Is it Socially Irresponsible? », *Journal of Business Ethics*, 124(1), 173-184. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1862-4>.

ce qui ne l'est pas est une tâche impossible. Les exigences légales, les normes¹⁹, les pratiques, la perception qu'en ont divers acteurs (gestionnaires, investisseurs, conseillers, parties prenantes, public, etc.) fournissent certaines limites pour déterminer ce qui constitue une planification fiscale acceptable.

2.2 Éthique et professionnels de la fiscalité

La pratique fiscale a évolué au cours du siècle dernier. À partir des années 1980, un marché pour la planification fiscale est apparu avec la participation de professionnels de la fiscalité²⁰. Les services fiscaux qui, au milieu du 20^e siècle, étaient principalement axés sur la conformité fiscale pour les comptables et sur le contentieux fiscal pour les avocats fiscalistes, ont été réorientés vers la planification fiscale, sous l'impulsion notamment de la mondialisation. Cependant, les normes régissant la pratique fiscale de ces professionnels n'ont pas été modifiées pour refléter ce changement fondamental dans les services fournis.

Pour les professionnels, l'éthique va au-delà des normes et standards de leur profession. Les codes de déontologie ne fournissent pas de normes détaillées concernant les services de planification fiscale. De plus, tous les experts fiscaux ne sont pas membres d'un ordre professionnel. À titre d'exemple, selon les normes professionnelles pour les CPA dans la province du Québec, le CPA doit agir avec compétence, dignité et intégrité et éviter de porter atteinte à la bonne réputation de la profession²¹. Il est évident que les normes déontologiques exigent que le professionnel ne soit associé d'aucune façon à la fraude. En revanche, les normes ne contiennent rien de spécifique à l'égard des conseils en matière de planification fiscale. De plus, la *Loi sur les comptables professionnels agréés*²² précise que les activités professionnelles visent à optimiser la performance, la rentabilité et la croissance des actifs du client. Ainsi, bien que l'on puisse considérer que les professionnels jouent un double rôle, celui de soutenir leurs clients et l'intérêt public, ce qui peut impliquer de veiller au respect de la loi, il semble que les normes professionnelles mettent l'accent sur la responsabilité envers le client.

Il est à noter que le code de déontologie stipule que les documents préparés par un CPA doivent être « conformes aux bonnes pratiques ou aux connaissances scientifiques actuelles »²³. Il est possible que les services de planification fiscale soient couverts ici, mais il n'est pas clair comment. Les bonnes pratiques en matière de planification fiscale peuvent évoluer et peuvent peut-être aujourd'hui exiger d'aller au-delà du simple respect de la lettre de la loi.

Comme discuté précédemment, il ne serait pas pertinent de parler d'éthique en matière de fiscalité si le seuil pour ce qui constitue une planification fiscale acceptable était celui du strict respect de la lettre de la loi. Pourtant, c'est probablement sur cette base que les fiscalistes ont construit leur pratique, qui repose sur le principe que les contribuables peuvent structurer leurs affaires de manière à minimiser leurs impôts. Au

¹⁹ Les normes sont informelles ou formelles, telles que celles fournies par les organisations. « In particular, enterprises should comply with both the letter and spirit of the tax laws and regulations of the countries in which they operate. Complying with the spirit of the law means discerning and following the intention of the legislature ». OCDE (2023), OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct, Éditions OCDE, Paris, <<https://doi.org/10.1787/81f92357-en>>.

²⁰ John BRATWAITE, « Markets in vice, markets in virtue », (2005), Oxford University Press, États-Unis.

²¹ *Code de déontologie des comptables agréés*, C-48.1, r. 6.

²² *Loi sur les comptables professionnels agréés*, RLRQ, C-48.1, s. 2, art.4.

²³ Code de déontologie des comptables agréés, supra note 21, section 34.

cours des deux dernières décennies, les professionnels et les contribuables ont mis en place un système dans lequel la lettre de la loi constituait la seule limite pertinente à la créativité en matière de planification fiscale²⁴. Cela aurait pu être en quelque sorte une norme dominante qui justifiait plusieurs plans agressifs. Le discours des acteurs de cette pratique, et notamment des professionnels, restait fermement ancré dans l'argument de la légalité, et c'était encore le cas au début des années 2000²⁵.

L'argument de la légalité suggère qu'il n'y a pas de zones grises : on se conforme à la loi ou non. Cependant, comme le souligne Picciotto²⁶, il existe des « indéterminations » dans les lois (y compris dans les lois fiscales). Une fois la législation en place, il y a toujours place à l'interprétation, car elle reste ambiguë et imparfaite. Ainsi, la planification fiscale nécessite du jugement et de l'interprétation de la part des conseillers fiscaux. Qu'est-ce qui encadre ce jugement et cette interprétation? L'éthique et/ou la gestion des risques sont probablement toutes deux impliquées dans l'évaluation du bien-fondé et de l'acceptabilité d'une planification fiscale.

Il existe des nuances dans les cas où certaines stratégies fiscales, bien que juridiquement viables, peuvent être considérées comme trop agressives et, par conséquent, ne pas être endossées par certains professionnels. Ainsi, la recommandation du conseiller prendra en compte le niveau d'agressivité qui sera évalué en fonction du risque associé à cette planification et non seulement du strict respect de la lettre de la loi.

Au Canada, avant les modifications récemment proposées, les conséquences potentielles de la poursuite d'une stratégie de planification fiscale agressive étaient minimes. L'application de la règle générale anti-évitement (RGAÉ)²⁷, pour refuser le bénéfice fiscal, plaçait alors le contribuable dans la même situation financière que s'il n'avait pas entrepris la planification (plus les intérêts). Le coût relativement faible du rejet d'une telle planification peut avoir encouragé les clients à accepter la mise en œuvre de stratégies d'évitement fiscal risquées.

Un argument subsidiaire avancé par les professionnels de la fiscalité est que dans le cas de stratégies fiscales qui sont juridiquement valides, mais considérées comme éthiquement inacceptables, la responsabilité de traiter cette question incombe au gouvernement pour modifier les lois pertinentes. La société civile peut être offensée par certains comportements qui sont par ailleurs clairement prévus par la loi. Il revient alors au législateur de décider s'il est nécessaire de modifier la législation pour l'aligner sur l'opinion publique ou si le maintien de ces règles est par ailleurs justifié.

Dans le même ordre d'idées, sur la base de nombreuses entrevues avec des comptables fiscalistes, Killian et al. confirment que les professionnels ont des points de vue différents sur l'éthique :

« [T]ax experts and professionals may see ethics primarily as a form of risk management, or a way of protecting their reputation, rather than as something that has value in its own right. Some are

²⁴ Lyne LATULIPPE, « Large accounting firms and tax planning in a 'fair tax' era », dans R. Eccleston et A. Elbra, *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice*. Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9781788114974.00015> .

²⁵ *Id.*

²⁶ Sol PICCIOTTO, « Indeterminacy, Complexity, Technocracy and the Reform of International Corporate Taxation », (2015), *Social & Legal Studies*, 24(2), 165-184. <https://doi.org/10.1177/0964663915572942>

²⁷ Article 245 L.I.R. Des propositions récentes de modifier la RGAÉ, en y intégrant des mesures plus strictes pour contrôler la planification fiscale agressive, sont examinées dans une section ultérieure du présent article.

uncomfortable with the intrusion of ethics in what is framed as a technical arena and see it as something subjective, which is at odds with their identity as dispassionate professionals. Others look primarily to the law as a source of ethical values, feeling more comfortable with a view of ethics as a codified set of rules than as core underlying principles or character-based traits (...) These rather technocratic perspectives, however, are seen as coming under some pressure from wider society, and there is an acknowledgment of a tonal shift in how tax is discussed, and of the acceptability of aggressive tax practices »²⁸.

L'objectif de cet article n'est pas de définir ce qui constitue un comportement acceptable ou inacceptable dans la pratique fiscale. L'objectif est plutôt d'explorer la manière dont la pratique fiscale peut être circonscrite, en reconnaissant l'existence d'une vaste zone grise au sein de laquelle les professionnels opèrent, certains étant prêts à en repousser les limites.

L'éthique est-elle un concept utile pour comprendre comment naviguer dans ce domaine? En fait, il semble que l'utilisation de l'éthique pour éclairer la prise de décision sur une base individuelle en matière de planification fiscale soit plutôt limitée pour les conseillers fiscaux. Toutefois, des tentatives ont été faites pour développer un cadre pour les activités de planification fiscale des conseillers fiscaux collectivement. Par exemple, le CFE Tax Advisers Europe a récemment proposé une « norme de qualité » éthique (appelée ethics "quality bar" en anglais) pour aider les praticiens dans l'exercice du jugement professionnel lorsqu'ils déterminent si une planification fiscale est acceptable²⁹. Ce cadre est basé sur les questions clés suivantes à poser en prodiguant des conseils, à savoir :

« 1. La planification fiscale poursuit-elle un véritable objectif économique, en dehors de l'obtention d'un avantage fiscal, actuel ou futur? 2. Les arrangements sont-ils artificiels ou manipulés dans une approche priorisant la forme plutôt que la substance pour obtenir un avantage fiscal? 3. La planification fiscale est-elle basée sur des interprétations des lois fiscales internationales et nationales applicables qui devraient être considérées comme étant crédibles par les tribunaux et les parties prenantes informées? 4. L'arrangement serait-il mis en œuvre si l'autorité fiscale compétente avait une vue d'ensemble de tous les aspects de la planification? 5. Existe-t-il d'autres raisons potentielles pour lesquelles la planification fiscale pourrait être perçue comme abusive par les décideurs politiques et le grand public? »³⁰. [Traduction libre]

Également en 2023, le Conseil des normes internationales de déontologie pour les comptables a publié des révisions proposées au Code de déontologie des professionnels comptables afin de guider « la conduite éthique lors de la fourniture de services de planification fiscale et de services connexes aux clients, ou lors de la réalisation d'activités de planification fiscale pour les employeurs, maintenant ainsi la robustesse et la pertinence du Code en tant que pierre angulaire de la confiance du public dans la profession comptable

²⁸ KILLIAN, supra note 15, p.118.

²⁹ CFE Tax Advisers Europe, « *Discussion Paper - Professional judgment in Tax Planning – An Ethics Quality Bar for All Tax Advisers* », (2021), en ligne: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-10/211007%20TGG%20Platform%20Meeting_CFE%20discussion%20paper_Ethics%20Quality%20Bar%20for%20Tax%20Advisers.pdf

³⁰ *Id.*, à 3 et 19.

mondiale » [traduction libre]³¹. Ce projet lancé en 2019 est né de l'attention portée à la planification fiscale par le public et des nouvelles initiatives de transparence. L'approche fondée sur des principes prévoit notamment qu'un arrangement fiscal recommandé devrait avoir une base crédible et devrait également tenir compte des « conséquences sur la réputation, [de] l'impact commercial et économique au sens plus large qui pourraient découler de la manière dont les parties prenantes pourraient percevoir l'arrangement »³².

Il est également pertinent de noter qu'alors qu'une stratégie de planification fiscale peut être justifiée, même en termes de normes éthiques, l'impact global de la pratique fiscale devrait également être considéré d'un point de vue éthique. L'industrie de la planification fiscale a un impact collectif sur la société qui va au-delà de la décision de quelques individus. Harrington³³ a montré que la pratique des gestionnaires de patrimoine contribue collectivement à l'accroissement des inégalités grâce à la planification successorale et patrimoniale des plus riches qui met leur richesse à l'abri de l'impôt. Cela soutient l'importance de penser collectivement à l'éthique et de ne pas se fier uniquement à une internalisation individuelle des normes concernant ce qui est acceptable ou non, au cas par cas.

3. TRANSPARENCE - UNE VERTU OU UN OUTIL ?

Un débat constructif sur la planification fiscale et sur ce qui est acceptable ou non n'est possible que s'il y a une plus grande transparence dans les affaires fiscales. La transparence donne accès aux administrations fiscales à l'information dont elles ont besoin pour appliquer efficacement les lois fiscales, tout en permettant un certain contrôle de la part des autres parties prenantes.

La transparence est souvent associée à une bonne gouvernance et aux normes environnementales, sociales et de gouvernance (ESG). Il existe une préoccupation croissante pour la place de la fiscalité dans les normes ESG et les objectifs de développement durable (ODD), et pour la transparence fiscale³⁴. Si une certaine forme de transparence peut être exigée par la réglementation, la transparence qui est intrinsèquement associée à un bon comportement peut justifier la divulgation d'informations sans, ou au-delà, de l'obligation légale de divulguer.

L'adhésion aux normes de transparence est valorisée par la société civile, en particulier dans certains domaines, tels que l'environnement. Cependant, la transparence est-elle nécessaire pour soutenir un comportement éthique? Un comportement éthique implique probablement d'agir de manière éthique, que les autres soient ou non au courant de cette action. Exiger des entreprises qu'elles soient transparentes permet aux citoyens de savoir quelles entreprises agissent de manière socialement responsable. De même,

³¹ International Ethics Standards Board for Accountants, *Exposure draft - Proposed Revisions to the Code Addressing Tax Planning and Related Services*, Février 2023, en ligne: <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-03/Tax%20Planning%20and%20Related%20Services%20Exposure%20Draft.pdf>.

³² *Id.*, par. R380.11 et R380.12.

³³ Brooke HARRINGTON, « Trust and Estate Planning: The Emergence of a Profession and Its Contribution to Socioeconomic Inequality », (2012), *Sociological Forum*, 27(4), 825-846. <https://doi.org/10.1111/j.1573-7861.2012.01358.x>.

³⁴ Bob VAN DER MADE, « The revival of public CbCR amid new interest in ESG transparency », (2020), *International Tax Review*. « So there is an increasing amount of traction in Europe and the US today regarding public CbCR and it is clear that tax as an ESG –SDG investment topic is receiving exponentially more attention from various constituencies ».

cela crée une pression sur les autres entreprises qui peuvent se sentir obligées d'adhérer aux mêmes normes de responsabilité sociale. On peut donc supposer que l'exigence de transparence a un effet sur l'entreprise qui divulgue l'information, qui adaptera son comportement en conséquence, et qu'elle envoie également un message à tous les autres quant à ce qui est considéré comme socialement acceptable.

La transparence, en particulier à l'égard du public, n'est pas intuitive lorsqu'il s'agit d'informations fiscales. Ainsi, les pressions en faveur d'une plus grande transparence seront généralement contrecarrées par des arguments relatifs à la confidentialité. Lorsqu'elles y seront contraintes, les entreprises se mettront en conformité et offriront une plus grande transparence fiscale dans le cadre d'une stratégie de gestion des risques, qui peut inclure la gestion du risque de réputation.

Fournir des informations complètes et pertinentes sur demande est certainement le comportement éthique à adopter. Il peut arriver que des entreprises souhaitent améliorer leur image de bon citoyen corporatif et choisissent de publier des informations fiscales qui ne sont pas strictement requises. Cependant, il est difficile d'imaginer qu'il existe une norme selon laquelle le contribuable doit fournir des informations à l'administration fiscale au-delà de ce qui est expressément requis. Le contenu des divulgations ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont requises doivent être clairement spécifiés, afin que les contribuables comprennent ce qu'ils doivent faire et que l'administration fiscale soit en mesure de gérer ces informations de manière adéquate.

La transparence est-elle une condition essentielle à un comportement éthique ou une composante souhaitable et utile de l'éthique? Il est évident que l'opacité peut inciter à des comportements non éthiques en matière fiscale, qu'il s'agisse d'évitement ou d'évasion. La transparence, bien qu'associée à l'éthique et à la bonne gouvernance, est subordonnée à celles-ci. En outre, la transparence ne doit pas remplacer la discussion et la formation en matière d'éthique. Comme le souligne Piotrowski³⁵ à propos de l'administration publique, l'accent mis sur la transparence occulte la nécessité pour les organisations de poursuivre la formation à l'éthique de leurs employés.

Ainsi, la transparence peut être considérée comme un outil permettant d'encourager un comportement éthique, car elle facilite le contrôle par l'administration fiscale, voire influence la perception de l'entreprise par les parties prenantes, qui peuvent alors prendre des décisions éclairées quant à leurs relations avec l'entreprise.

3.1 La transparence vis-à-vis l'administration fiscale

La divulgation d'informations constitue un élément central d'un régime d'autocotisation dans lequel il existe une asymétrie entre les informations détenues par le contribuable et celles qui sont accessibles à l'administration fiscale. Les attentes en matière de transparence fiscale se sont accrues au niveau mondial depuis le début des années 2000. Plusieurs pays ont mis en place différents régimes de divulgation

³⁵ Suzanne J. Piotrowski, « Transparency: A regime value linked with ethics » (2014) 46, no. 2, *Administration & Society* 181-189.

d'informations relatives à la planification fiscale³⁶. La tendance mondiale a été affirmée et s'est maintenue avec le projet BEPS de l'OCDE et particulièrement en ce qui a trait au rapport et recommandations de l'action 12 (règles de divulgation obligatoire) et de l'action 13 (déclaration par pays)³⁷. L'objectif est de fournir des informations complètes et pertinentes en temps opportun aux administrations fiscales pour leur permettre de contrôler et de contester la planification fiscale réalisée si et lorsque nécessaire.

En 2010, le Canada a pris des mesures importantes vers la divulgation obligatoire des informations relatives à la planification fiscale, avec l'adoption de nouvelles règles de divulgation pour les planifications fiscales portant l'un des trois marqueurs généraux, à savoir les honoraires conditionnels, les protections contractuelles ou les accords de confidentialité³⁸. Il est apparu que les planifications fiscales les plus agressives comportaient une ou plusieurs de ces caractéristiques. Les nouvelles mesures visaient alors à mettre un terme au jeu du chat et de la souris qui avait lieu à l'égard de certaines planifications fiscales agressives.

Récemment, le Canada a proposé d'élargir considérablement ces règles, en veillant à ce que toute planification risquant d'être refusée sur la base de la RGAÉ soit divulguée³⁹. Cette obligation est également plus contraignante, puisqu'elle prévoit à la fois une pénalité en cas de non-divulgation et une pénalité importante si la RGAÉ s'applique à une planification qui n'a pas été divulguée.

La dissuasion est un effet avéré des régimes de divulgation. Le rapport de l'OCDE sur la divulgation obligatoire mentionne le fait que les contribuables sont susceptibles « d'adopter une approche plus prudente » lorsque la divulgation de la planification fiscale est exigée⁴⁰. Cela a pour effet de réduire le nombre de divulgations, comme cela a été observé au Royaume-Uni⁴¹.

Selon l'OCDE, l'ajout d'une obligation pour les intermédiaires peut contribuer encore plus efficacement à réduire le niveau d'agressivité de la planification fiscale⁴². L'établissement d'obligations de divulgation pour

³⁶ Voir Gilles N. Larin, Robert Duong et Lyne Latulippe (2009). Des réponses efficaces aux planifications fiscales agressives : leçons à retenir des autres juridictions, Fascicule 4 : Royaume-Uni – Règle de divulgation. (Rapport no F-4). Sherbrooke : la CFFP avec la permission de l'ACEF. Larin, G., Duong, R. et Jacques, M. (2009). Des réponses efficaces aux planifications fiscales agressives : leçons à retenir des autres juridictions, Fascicule 8 : États-Unis – Règles de divulgation. (Rapport no F-8). Sherbrooke : la CFFP avec la permission de l'ACEF.

³⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development, Mandatory Disclosure Rules, Action 12—2015 Final Report (Paris: OECD, 2015); and Organisation for Economic Co-operation and Development, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13—2015 Final Report (Paris: OECD, 2015).

³⁸ Gilles LARIN, « Renoir ou Riopelle? Impressions sur les règles de divulgation et leur avenir / Some Thoughts on Disclosure Rules in Canada: A Peek into the Future », (2013), *Revue fiscale canadienne*, 61(Supp.), p. 195-220.

³⁹ Bill C-59, *An Act to implement certain provisions of the fall economic statement tabled in Parliament on November 21, 2023 and certain provisions of the budget tabled in Parliament on March 28, 2023*. 30 November 2023 (44th Parliament, 1st session).

⁴⁰ OCDE, « Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report », (2015), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Éditions OCDE, Paris, par. 48, <https://doi.org/10.1787/9789264241442-en>.

⁴¹ *Id*, par. 49.

⁴² Organisation for Economic Co-operation and Development, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report (Paris: OECD, 2015), at 27.

les contribuables et leurs conseillers⁴³ peut modifier la discussion au sujet du risque fiscal entre le professionnel et son client. En effet, auparavant, le professionnel pouvait minimiser le risque associé à une planification agressive pour son client, par exemple en lui offrant une protection contractuelle en cas de contestation par l'administration fiscale. Une telle protection pouvait alors faciliter l'acceptation de la planification par le client. Désormais, non seulement les informations concernant la planification doivent être transmises à l'administration fiscale, mais les pénalités augmentent le risque financier pour le contribuable (client) et pour le conseiller en cas de non-divulgarion, et pour le contribuable si la RGAÉ s'applique. Lorsque le professionnel informe son client que la planification fiscale recommandée doit être divulguée, cela écarte également toute question de la part du contribuable portant sur le risque que l'administration fiscale prenne connaissance de la planification et lance une vérification.

Au-delà de l'impact de la divulgation obligatoire sur le comportement du contribuable qui doit divulguer, les informations collectées peuvent être utiles au gouvernement pour modifier la législation et développer des stratégies de vérification et de communication. Ainsi, le gouvernement peut agir de manière globale pour contrer la planification fiscale agressive.

Ces obligations de divulgation auront certainement pour effet de modifier les comportements et de modifier la perception de ce qui est acceptable ou non. Bien que les comportements éthiques devraient être adoptés sans devoir y être contraint, dans cette situation, la divulgation obligatoire est un moyen d'imposer un comportement éthique. Plus généralement, elle force également une discussion sur la planification fiscale, et pourrait contribuer à moduler les comportements de façon plus générale à moyen et long terme.

Du fait que tous les contribuables savent que les sociétés et leurs conseillers doivent être plus transparents avec l'administration fiscale en matière de planification, la confiance dans le système peut être renforcée et le respect de la loi peut être encouragé. Ces effets peuvent aussi être renforcés par une plus grande transparence publique.

3.2 Transparence publique pour les parties prenantes

À la suite de certains scandales financiers et de la crise financière de 2007-2008, le mécontentement populaire a accru la pression sur les grandes entreprises accusées de ne pas payer d'impôt pour qu'elles divulguent leur situation fiscale de manière transparente⁴⁴. Ainsi, la situation a évolué et diverses initiatives

⁴³ L'application des règles de divulgation obligatoire aux avocats est contestée devant les tribunaux sur la base du secret professionnel. Angelica DINO, « Federation of Law Societies challenges mandatory reporting obligations under the Income Tax Act », 2023, en ligne: <https://www.canadianlawyermag.com/practice-areas/tax/federation-of-law-societies-challenges-mandatory-reporting-obligations-under-the-income-tax-act/379712>.

⁴⁴ Lyne LATULIPPE, « Risque de réputation et transparence fiscale : un pas vers une prise de décision fiscalement responsable? », (2018), dans Claudia Champagne, Frank Coggins & Lyne Latulippe, *Éléments de la finance responsable : une perspective multidimensionnelle*, Canada, Éditions Yvon Blais, 2018, ch 4.2 at 441, en ligne: <https://chairedesjardinsfinanceresponsable.recherche.usherbrooke.ca/cahiers/CahierTous002-21.pdf>

ont émergé, telles que l'exigence de déclaration publique pays par pays⁴⁵ et des normes de transparence pour l'industrie extractive⁴⁶. De plus, les normes comptables (initialement aux États-Unis et plus récemment les Normes internationales d'information financière (IFRS)) ont été modifiées pour mieux rendre compte des risques fiscaux découlant de la planification fiscale. Une manière plus détaillée de comptabiliser les positions fiscales incertaines dans les états financiers a été développée pour les parties prenantes, y compris les investisseurs, afin de donner accès à des informations plus précises concernant les positions fiscales qui pourraient être contestées avec succès par l'administration fiscale. Il est à noter que la règle comptable américaine spécifiait notamment que la position fiscale incertaine devait être évaluée comme si l'administration fiscale disposait de toutes les informations pertinentes pour évaluer cette position⁴⁷. Ainsi, les normes comptables ont précédé et, d'une certaine manière, facilité la mise en œuvre de mesures de transparence envers l'administration fiscale. Les gouvernements peuvent désormais s'appuyer sur l'obligation de comptabiliser les positions fiscales incertaines dans les états financiers pour soutenir l'adoption de règles de divulgation obligatoires concernant ces positions, comme c'est le cas au Canada.

La transparence peut être utilisée comme un outil de gestion à travers le discours pour signaler un bon comportement. En réponse à la pression publique et à l'évolution des normes de transparence, les conseillers fiscaux incitent leurs clients à élaborer un narratif autour de leur stratégie fiscale afin d'atténuer les risques de réputation qui y sont associés⁴⁸. Ce type de transparence peut être caractérisé comme une diffusion contrôlée de l'information.

Le fait de rendre publiques davantage d'informations fiscales ne conduit pas nécessairement à une meilleure compréhension de ce qui constitue une évasion fiscale inacceptable ni à un changement de comportement. En fait, cela pourrait même accroître la confusion sur ce qui est acceptable et ce qui ne l'est pas, car le public ne comprend pas nécessairement l'application de la législation fiscale, son objet et son esprit⁴⁹.

Si la transparence n'est pas le remède à une planification fiscale inacceptable, elle est un outil utile, voire essentiel, qui ouvre la discussion et soutient un rôle accru de l'éthique dans la fiscalité.

4. CONCLUSION

De cette réflexion sur l'éthique fiscale et son rapport avec la transparence, je conclus que l'éthique (et la RSE) joue un rôle important dans l'évaluation critique de la pratique fiscale, mais qu'elle exerce une influence plutôt limitée, à elle seule, sur les décisions de planification fiscale. Par conséquent, la transparence est un

⁴⁵ Voir la Directive de l'Union Européenne pour la déclaration publique pays par pays (EU) 2021/2101 du 24 Novembre 2021, qui modifie la Directive 2013/34/EU en ce qui concerne la divulgation d'informations relatives à l'impôt sur le revenu par certaines entreprises et succursales. Par ailleurs, l'Australie a mené une consultation sur une proposition de déclaration publique pays par pays en 2023, en ligne : <https://treasury.gov.au/consultation/c2023-383896#:~:text=As%20part%20of%20the%20October,on%20their%20approach%20to%20taxation>.

⁴⁶ Bernard VAN GERREVINK, Hilde AT SMA, Jenny WONG, « Bringing tax transparency into focus – extractive industries », *International Tax Review*, 2 novembre 2022.

⁴⁷ Financial Accounting Standards Board (FASB), Interpretation No. 48 of Financial Accounting Standards 109, June 2006.

⁴⁸ LATULIPPE, supra note 23.

⁴⁹ Lynne OATS et Penelope TUCK, « Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution? », (2019), 49, no. 5, *Accounting and Business Research*, 565-583, p.566.

outil nécessaire. La planification fiscale a été traditionnellement guidée par l'analyse coût-bénéfice et par une perspective de gestion des risques. Toutefois, l'intérêt du public pour les affaires fiscales des entreprises ainsi que les exigences accrues en matière de divulgation ont exercé une pression sur les décisions de planification fiscale, ajoutant une dimension éthique à la gestion des risques.

Les récents développements dans le secteur de la planification fiscale ont eu pour effet de braquer les projecteurs sur les personnes impliquées, en soulevant des questions et en exigeant la responsabilisation. Les entreprises et les conseillers fiscaux ne devraient pas ignorer ce fait ou simplement rejeter les critiques, mais saisir l'occasion de réfléchir à leur pratique fiscale afin de poursuivre et de renforcer les initiatives visant à promouvoir des normes de conduite dans le domaine de la planification fiscale. Comme l'ont démontré divers chercheurs, le cadre normatif de l'environnement commercial est déterminant pour inculquer la pensée civique appropriée aux acteurs individuels⁵⁰. Alors qu'il y a toujours eu, et qu'il y aura probablement toujours, une certaine planification fiscale agressive, établir un environnement « sanitaire » pourrait être le meilleur moyen d'empêcher la propagation des comportements non éthiques ou inacceptables⁵¹. Idéalement, des normes encadrant les activités de planification fiscale devraient être développées collectivement, par toutes les parties concernées. Cela contribuerait à renforcer l'évolution d'une culture de pratiques fiscales plus responsables.

Les entreprises et les conseillers fiscaux doivent être attentifs à la manière dont leurs stratégies de planification fiscale sont perçues au-delà des cercles spécialisés. À tout le moins, ils devraient envisager l'impact possible d'adhérer à des telles planifications sur leur réputation. La transparence est certainement essentielle pour limiter le caractère agressif des planifications fiscales, mais son impact sur l'éthique peut être plus large en offrant l'occasion de modifier le « sens moral » des activités de planification fiscale pour les personnes impliquées⁵².

⁵⁰ Michael GONIN, Guido PALAZZO et Ulrich HOFFARGE, « Neither bad apple nor bad barrel: how the societal context impacts unethical behavior in organizations », (2012), *Business Ethics: A European Review*, 21(1), 31-46. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8608.2011.01643.x>

⁵¹ *Id.*, p.39, citation: « [C]onstructing a sanitary larder might be the best way to prevent other apples and barrels from turning bad ».

⁵² Steven HITLIN, and Stephen VAISEY. "The new sociology of morality." *Annual review of sociology* 39 (2013): 51-68.