

Article

« A la découverte d'un droit fiscal "interstatal" canadien »

J. A. H. Canonne

Les Cahiers de droit, vol. 6, n° 2, 1965, p. 61-69.

Pour citer cet article, utiliser l'information suivante :

URI: <http://id.erudit.org/iderudit/1004150ar>

DOI: 10.7202/1004150ar

Note : les règles d'écriture des références bibliographiques peuvent varier selon les différents domaines du savoir.

Ce document est protégé par la loi sur le droit d'auteur. L'utilisation des services d'Érudit (y compris la reproduction) est assujettie à sa politique d'utilisation que vous pouvez consulter à l'URI <http://www.erudit.org/apropos/utilisation.html>

Érudit est un consortium interuniversitaire sans but lucratif composé de l'Université de Montréal, l'Université Laval et l'Université du Québec à Montréal. Il a pour mission la promotion et la valorisation de la recherche. Érudit offre des services d'édition numérique de documents scientifiques depuis 1998.

Pour communiquer avec les responsables d'Érudit : erudit@umontreal.ca

A LA DECOUVERTE D'UN DROIT FISCAL "INTERSTATAL" CANADIEN (Note 1)

Par: J. A. H. CANONNE,
B.A., B.Ph. (Lille), LL.L. (Lille)
Jur. Drs. (Amsterdam)
Avocat au Barreau de Lille.
Conseiller de la Commission Royale
d'Enquête sur la Fiscalité du Québec.
Professeur de Sciences Fiscales,
Faculté de Droit,
Université d'Ottawa 1963/1964
Université Laval 1963/64—1964/65

L'HARMONISATION FISCALE CONSTITUTIONNELLE EST-ELLE POSSIBLE AU CANADA ? *

Sous cette rubrique, l'auteur, qui s'est déjà penché sur certains des problèmes fiscaux des ensembles économico-politiques, (Bibl. 1) souhaiterait rassembler des contributions tendant à faire progresser l'élaboration d'une doctrine de non-concurrence fiscale applicable à la construction fédérative canadienne. La pression fiscale qui pèse sur les contribuables des pays industriellement développés est, aujourd'hui, si forte (Note 2) que l'harmonisation fiscale — expression la plus achevée de

* *Cet article est le premier d'une série qui fera l'objet de développements futurs dans les prochains numéros.*

Note 1) Plus que les qualificatifs "confédéral", "interfédéral" ou "interétatique", ce néologisme circonscrit la nature juridique des rapports des Puissances publiques qui coexistent dans une organisation politique de type fédératif: Etats fédérés et Etat fédéral. Ce terme résoud aussi un délicat problème de vocabulaire engendré par la multiplicité d'appellation des Etats fédérés: Cantons (Confédération Helvétique), Estados (Etats-Unis du Brésil), States — Sister States — des Etats-Unis d'Amérique, Provinces du Canada, etc . . .).

Note 2) 35 à 45 % du produit national net.

Bibl. 1) E.E.C. Directive for the harmonisation of Turnover Tax System in the six. European Taxation Amsterdam, Pays-Bas, 1962 No. 2/22 p. 196. — Vers une harmonisation fiscale européenne? Le Droit Européen, Paris, France 1963. — Les droits de succession au Québec. Projets de réforme. Rapport à la Commission Royale d'Enquête sur la Fiscalité au Québec 1964 — . Le coût fiscal de la mort. Etudes internationales, normatives et comparatives. Steuer Revue Fiscale, Berne, Suisse (à débiter en avril 1965) — . Finances publiques et "Rapatriement de la constitution", conférence aux Débats-Midi de l'Université Laval, Québec, 25/2/1965 — .

la non-concurrence fiscale — ne peut plus demeurer une aimable vue de l'esprit ou une pieuse déclaration de principe contredite par les faits (Note 3) (Bibl. 2). Elle doit, au contraire, être le souci constant du législateur fiscal.

L'HARMONISATION FISCALE CONSTITUTIONNELLE EST-ELLE POSSIBLE AU CANADA ?

Le "rapatriement" de la Constitution Canadienne, qu'il conviendrait plutôt de désigner comme la "naturalisation" canadienne de l'ACTE DE L'AMERIQUE DU NORD BRITANNIQUE 1867 (Note 4), est un sujet de la plus brûlante actualité. Il ne permet, certes, pas à un hôte étranger du Canada de porter un jugement de valeur sur la méthode présentement adoptée — et fermement défendue — non plus que sur les critiques — fort passionnées — qui lui sont adressées. Mais le juriste consent au principe qu'émet le Premier Ministre du Canada lorsqu'il écrit: "Dans toute fédération, les deux questions les plus cruciales sont la répartition des pouvoirs entre les divers ordres de gouvernements et la façon de modifier la constitution", (Bibl. 3) sous condition, bien entendu, que l'un et l'autre impératifs s'exercent dans le respect des droits fondamentaux des personnes juridiques — physiques ou morales — soumises à ces divers ordres de gouvernements.

Par voie de conséquence, le fiscaliste, ce juriste marginal, (Note 5), est fondé à se poser une double question principale et une question subsidiaire.

Note 3) "Il n'y a pas de conflits possibles entre la compétence générale attribuée à la Puissance et la compétence exclusive attribuée aux Provinces" (Citizen's Insurance Co. of Canada, vs Parsons 1881 A.C. 96).

Note 4) De son seul nom de baptême: British North America Act 1867; car il n'en existe aucune traduction officielle !

Note 5) La fiscalité n'a acquis que très récemment ses galons de "Science Fiscale". La Science fiscale pure — ou Forologie —, l'Economie financière et la Fisco-sociopsychologie révèlent des domaines inexplorés dont la recherche implique la connaissance de disciplines parmi lesquelles le droit figure nécessairement, bien qu'il se révèle souvent insuffisant à réduire et à résoudre les problèmes posés. Le critère impôt direct — impôt indirect et la théorie de la progressivité fournissent d'excellents exemples de cette impuissance. (Bibl. 4)

Ce qu'il est aujourd'hui convenu d'appeler droit fiscal était autrefois partie unitaire intégrante de la législation financière. Aujourd'hui le droit fiscal n'est plus que l'expression supérieure de la technique fiscale.

Bibl. 2) Notre cours. Le critère impôt direct — impôt indirect, page 9.

Bibl. 3) L. B. Pearson, Livre Blanc sur la modification de la Constitution du Canada, Introduction, Imprimeur de la Reine, Ottawa, 1965.

Bibl. 4) Notre cours.

Double question principale.

- a) Une constitution fédérative est-elle concevable au Canada qui organiserait, sur le plan fiscal, (Note 6) des rapports non-concurrentiels de souveraineté interstatale entre les pouvoirs différents (État fédéral et Provinces) qui y coexistent ?
- b) La même constitution fédérative est-elle concevable au Canada qui épargnerait au contribuable la multiplication des allégeances fiscales ?

De la conjonction des différentes réponses positives apportées à l'un et l'autre problèmes découle l'harmonisation fiscale. Ce concept, traduit en "accordage" des textes, tend à éviter aux Pouvoirs coexistants les conflits de lois concurrentes et aux contribuables la pluri-imposition tant horizontale (géographique) que verticale (politique) (Note 7).

Question subsidiaire

Une constitution fédérative est elle concevable au Canada qui tolérerait la mutabilité des rapports non-concurrentiels de souveraineté interstatale ainsi que des allégeances fiscales ?

De la réponse positive à cette seconde question dérivera la souplesse de la Constitution.

Note 5 (suite)

Le perfectionnement incessant des méthodes d'investigation des Administrations traduites en textes régalien déplacent sans cesse vers le détail réglementaire, de plus en plus insignifiant et circonscrit, les discussions auquel l'État invite l'administré en des procédures paracontentieuses et contentieuses. La résistance du contribuable peut être considérable et même victorieuse. Il n'empêche que dans la hiérarchie des problèmes de droit, le point d'application du levier fiscal est généralement fort bas.

Au contraire, la création constitutionnelle concentrée sur la fiscalité hausse le juriste jusqu'au degré suprême de l'ordre juridique, c'est-à-dire dans le domaine de la constitution". (Bibl. 5)

Note 6) Ces lignes excluent la souveraineté financière laquelle comporte pour la puissance publique l'apanage de battre monnaie et/ou de contrôler les banques. Dans les États fédérés, cette "infirmitté" est souvent gage de stabilité fiduciaire. Le récent exemple du Katanga a, cependant, démontré l'inverse.

Note 7) Comparez avec le rapport économique du Comité fiscal et financier de la Communauté Economique Européenne 1962, pp. 6 et suivantes. Le but est moins ambitieux; il recherche la création d'un véritable marché intérieur dont les conditions nécessaires d'existence sont la neutralité des impôts sur le coût de production. Le premier stade choisi par l'Europe des Six fut la suppression des droits de douanes, le second l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires (taxes à la production et certaines taxes de vente); la question de l'harmonisation des impôts sur le revenu et le capital est à l'étude. Le marché commun ne vise pas à un "système fiscal idéal prévoyant... une combinaison de taxes d'un type déterminé", contrairement à ce qui apparaît possible dans une constitution fédérative.

Bibl. 5) Hans Kelsen "La Théorie pure du droit" Dalloz Paris 1962, p. 371.

Tenter de poser les données doctrinales de la première double équation et d'y trouver une solution conduira nécessairement à la recherche d'applications pratiques après avoir, entretemps, examiné le cours passé de l'articulation fiscale au Canada et de ses fluctuations législatives, jurisprudentielles et pragmatiques.

D'où les trois parties de notre étude :

- I) L'harmonisation fiscale est-elle théoriquement concevable au Canada, comme en tout autre pays de type fédératif ?
- II) L'harmonisation fiscale existe-t-elle ou exista-t-elle au Canada ?
- III) L'harmonisation fiscale est-elle réalisable au Canada ?

La conclusion traitera de l'immutabilité des dispositions fiscales constitutionnelles.

* * *

1ère PARTIE

L'harmonisation fiscale est-elle théoriquement concevable au Canada, comme en tout autre pays de type confédératif ?

1—L'harmonisation fiscale-définition :

L'harmonisation fiscale, en général, est le procédé juridique qui tend à éviter que la même faculté contributive ne soit atteinte par plusieurs souverainetés fiscales différentes en vue de l'application de leurs impôts respectifs. (Bibl. 6).

L'harmonisation fiscale entre souverainetés nationales se limitera à éviter les effets de la pluri-imposition, sans avoir souci des conflits de lois concurrentes dont les souverainetés nationales fiscales n'ont cure.

L'harmonisation fiscale interstatale, au contraire, tendra à supprimer les causes de pluri-imposition et, par là même, les possibilités de conflits de lois concurrentes.

L'harmonisation fiscale interstatale, forme la plus élaborée du droit constitutionnel fiscal, assure le respect absolu de la souveraineté fiscale interstatale. D'une part, elle donne aux lois fiscales des puissances fédérées "l'une à l'égard des autres, le caractère réciproque de lois

Bibl. 6) Comp. avec Juris Classeurs-Conventions internationales Fascicule 350 11-1955 p. 7.

nationales et de lois étrangères" (Bibl. 7) qui, pourtant, seraient non-concurrentes. D'autre part, elle place le contribuable en face d'un seul pouvoir fiscal pour la perception de chaque impôt (Note 8) et lui permet toujours, un recours juridictionnel. (Note 9).

2—Souveraineté nationale fiscale et souveraineté interstatale fiscale—Étiage du droit :

La souveraineté nationale fiscale est beaucoup plus puissante que la souveraineté fiscale interstatale, car la première n'admet aucun recours juridictionnel tandis que la seconde y est soumise.

En revanche, le droit que la seconde met en oeuvre est beaucoup plus élevé dans la pyramide juridique, car elle ressortit directement au droit constitutionnel. En raison même de la plus grande flexibilité d'application des conditions de la souveraineté fiscale interstatale, l'harmonisation fiscale interstatale peut atteindre à la perfection (Note 10). Dans la hiérarchie du droit, elle apporte alors au droit interstatal fiscal une avance définitive sur le droit international fiscal.

Le droit international fiscal connu à ce jour (Note 11) n'est, en effet qu'une basse branche à la fois du droit international privé et du

Note 8) Le partage par proportion du pouvoir de perception (Cf infra page 67) place côte à côte plusieurs pouvoirs fiscaux face au contribuable; mais, dans ce cas, l'unicité dans les opérations d'assiette, liquidation et recouvrement ne modifiera en rien l'unicité effective du pouvoir fiscal. Certains impôts de l'Allemagne de l'Ouest sont ainsi levés complémentirement pour le Bund et les Länder.

Note 9) L'autonomie technique de la souveraineté fiscale nationale pose des exigences d'une nature moins fondamentale. Cf Juris Classeurs — Fiscal Fascicule 14 11-1959 pages 4 et suivantes.

Note 10) La constitution de 1946 des Etats Unis du Brésil fournit un excellent exemple de perfection pratique. Sans recours à aucun critère scientifique, les doubles impositions y sont impossibles (sauf pour les "contribuacao de melhora": impôt sur les plus-values pour exécution de travaux publics).

Note 11) La souveraineté fiscale totale est un principe incontestable du droit international fiscal commun. Les puissances souveraines répugnent à laisser des juridictions internationales en connaître. De 1922 à 1955, la Cour permanente de justice internationale de la Haye devenue la Cour internationale de justice n'a été saisie que de 5 affaires. Cette intransigeance entraîne que les intérêts du contribuable lésé par une pluri-imposition sont à la merci de la volonté et de la diligence des administrations fiscales dont il subit l'allégeance. A noter que, dans les limites de la compétence qui lui fut attribuée par le 1er Traité de Rome 1954, la Cour de Justice de la Communauté Européenne Economique siégeant à Luxembourg représente un progrès considérable dans le sens de la protection du contribuable autorisé à ester devant elle, directement, contre la Communauté ou l'un des pays membres pour se faire rendre justice d'une pluri-imposition lui faisant grief. En l'absence, à ce stade, d'un pouvoir taxateur de la Communauté sur les ressortissants fiscaux des Six, la pluri-imposition ne peut être qu'horizontale.

Bibl. 7) Maxime Chrétien "A la recherche d'un droit fiscal international commun" Sirey, Paris 1955, page 99.

droit administratif: "la liberté des Etats souverains ne comporte, en droit positif tout au moins, pas plus de limites pour l'attribution de l'allégeance fiscale (allégeance horizontale) que pour l'attribution de l'allégeance politique" (Bibl. 8); elle n'entraîne que des conflits géographiques ou para géographiques. S'ensuivait pratiquement — et jusque à tout récemment — l'exclusion, pour les Etats comme pour les particuliers, de tout recours judiciaire international, même si la réclamation reposait sur un traité fiscal international.

Au contraire, le droit international fiscal procède, en droit privé comme en droit public, immédiatement et obligatoirement, de l'expression suprême du droit: la constitution fédérale de laquelle les citoyens retirent, à des degrés divers, une protection plus ou moins étendue contre les allégeances fiscales abusives, tant verticales qu'horizontales. De leur côté, les puissances, tant fédérale que fédérée, y trouvent l'élimination, partielle ou totale, des occasions de conflits.

3—Limitation et abandon de souveraineté

Le prix de ce niveau élevé du droit interstatat fiscal est la réduction de pouvoirs que l'Etat à fédérer consent, avec d'autres Etats à fédérer, pour parvenir à la conjonction en Etat fédéral.

Elle se distingue fort bien de la situation où se trouve l'Etat national qui passe une convention avec un autre Etat national. "Il ne faut pas voir dans un traité quelconque, par lequel un Etat s'engage à faire ou à ne pas faire quelque chose, un abandon de sa souveraineté" dans la mesure où cet Etat reste maître de ses décisions, (Bibl. 9 et 10), en ce compris de disposer de sa propre indépendance. Le traité bilatéral n'est donc qu'une simple limitation de souveraineté.

Mais la limitation de souveraineté qui est "res inter alios acta" à l'égard d'autres puissances retire à l'Etat qui s'est engagé à cette limitation le libre usage de sa volonté sur le ou les points convenus. La limitation de souveraineté est alors devenue définitive sur le ou lesdits points; elle s'est transformée en abandon de souveraineté que l'Etat considéré ne peut plus recouvrer qu'avec le consentement, par gré ou par force, des puissances cosignataires.

Bibl. 8) Jurisclasseurs — Fiscal Fascicule 14 11-1959 pages 3 et 4.

Bibl. 9) Publications de la C.P.J.I. — Arrêts et avis des 17 août 1923, 21 février 1925 et 6 décembre 1927 — Série A no 1 page 25; Série B no 10 page 21; Série B no 14 page 36.

Bibl. 10) Publications de la C.P.J.I. — Avis du 5 septembre 1931 Série A/B no 41 page 37.

Il en est ainsi dans les traités multilatéraux et dans les engagements unilatéraux garantis. (Note 12).

4—Le Pacte Fédératif: Traité multilatéral d'abandons de souveraineté:

La Constitution d'un Etat Fédératif est l'archétype du traité multilatéral général où chacune des Puissances, Etats fédérés comme Etat fédéral, consent, en de multiples domaines (Diplomatie, Défense, Finances etc...) à des abandons de composantes, plus ou moins importantes, de sa souveraineté initiale, supposée totale et telle qu'elle existe et se comporte dans les Etats unitaires.

Au chapitre de la fiscalité, la souveraineté totale des Etats nationaux s'analyse en une double compétence de la Puissance envisagée:

Pouvoir de taxation: Autorité exclusive, illimitée et indiscutable d'édicter, pour sa seule disposition, des impôts de toutes catégories atteignant à travers toutes les matières imposables — mêmes mondiales (Bibl. 11) — l'ensemble des ressortissants fiscaux qu'elle entend désigner comme siens;

Pouvoir de perception: Autorité exclusive, illimitée et indiscutable de lever, sans partage, les impôts par elle choisis sur les matières imposables et les ressortissants fiscaux qu'elle désigna comme siens en vertu de son pouvoir de taxation.

Si aucune renonciation n'intervient à l'un ou à l'autre de ces pouvoirs, les rapports juridiques seront de droit international fiscal ou de droit unitaire fiscal selon qu'il était envisagé de fédérer un groupe d'Etats ou de convertir en Fédération un Etat unitaire.

Note 12) L'Autriche s'était engagée par le Traité de St-Germain de 1919 à ne pas aliéner sa souveraineté. Par le Protocole de Genève de 1922, l'Autriche promit:

- i) de ne pas compromettre directement ou indirectement son indépendance
- ii) de ne pas accorder de privilèges douaniers à un Etat quelconque. Or, en 1931, l'Allemagne et l'Autriche signèrent à Vienne un protocole prévoyant la signature d'un traité de Zollverein (Union Douanière), dénonçable unilatéralement après 3 ans et, le cas échéant, auparavant. Saisie par la Société des Nations, la Cour de la Haye déclara:
 - i) le projet de Zollverein conforme au traité de St Germain comme ne faisant perdre à l'Autriche ni sa qualité d'Etat ni l'exercice de son indépendance;
 - ii) le projet de Zollverein contraire au Protocole de Genève. En effet, l'Autriche avait promis à plusieurs puissances de n'accorder à quelque puissance que ce soit de régime douanier privilégié; et, à Vienne, l'Autriche et l'Allemagne s'étaient réciproquement promis de ne pas accorder à d'autres puissances un régime analogue d'Union Douanière. Il n'échappera à personne que ce fut à Genève et non à Vienne que l'Autriche avait abandonné partie de sa souveraineté.

Bibl. 11) J.A.H. Canonne "Le Coût fiscal de la mort" Introduction lexico logique (à paraître dans la Revue Fiscale Berne Suisse — à débiter en avril 1965).

Les rapports juridiques seront de droit unitaire fiscal si des Etats fédérés se sont joints sous les prémisses d'une renonciation totale à l'un ou à l'autre de ces pouvoirs (Note 13) et du droit international fiscal si la Fédération a posé le geste de l'abandon complet. Dans l'un et l'autre cas, la conséquence en est la mort de la construction fédérative fiscale.

Sauf à ressusciter l'ancien système des Aides (Note 14), un Etat Fédératif ne naît, fiscalement, qu'autant que chacun des Etats fédérés a, pour permettre le partage des ressources, renoncé partiellement, au profit de l'Etat fédéral, soit à l'une, soit à l'autre de ses compétences: taxation et perception, soit même aux deux. Il est indifférent que ladite renonciation intervienne dans le pacte d'association ou par l'effet, ultérieure, des décisions acceptées des organes judiciaires de recours. (Note 15).

Si la renonciation partielle des parties en présence se limite au pouvoir de taxation, le partage non concurrentiel s'opèrera par classification des impôts selon le critère adéquat soit scientifique soit empirique.

Si la renonciation partielle porte sur le pouvoir de perception le partage non concurrentiel demandera la répartition de leurs produits soit par classification soit par proportion.

Dans certaines formules (Note 16) le partage porte sur les deux pouvoirs: taxation et perception et s'effectue par classification et par proportion.

Sur le plan des rapports au même degré entre Etats fédérés, aucune renonciation réciproque n'interviendra sur le pouvoir de taxation demeuré entre leurs mains après édification du pouvoir fiscal fédéral. La multi-imposition est autant de fois possible qu'il existe d'allégances fiscales prétendues par les différents pouvoirs, maîtres de la législation qui leur est demeurée. (Note 17).

Note 13) La constitution de l'U.R.S.S. (art. 14k et 68) aboutit à ce résultat.

Note 14) Les Fueros de Navarre et d'autres provinces espagnoles, restaurés après la Guerre civile, sont une traduction moderne du système des Aides, création du droit germanique d'où est resté, en Allemand, Steuer: soutien, puis impôt.

Note 15) Au Canada, les Provinces fédérées ont admis des décisions du Comité judiciaire du Conseil Privé et de la Cour Suprême qui violentaient leur conception particulière de droit interne pourtant garanti par la constitution. Dans certains cas même, le législateur provincial restreignit l'étendue de sa propre loi au-delà des exigences de la juridiction suprême. L'arrêt Cotton vs Le Roi, (1914 A.C. 176) en apporte, sur le problème du situs des biens successoraux, un exemple typique.

Note 16) Constitution de la République Fédérale Allemande.

Note 17) Les possibilités de conflit sont souvent réduites à l'interprétation du concept territorial (situs des biens, domicile, résidence ou nationalité — plus rarement du contribuable).

L'évitement de cette multi-imposition virtuelle résidera dans la renonciation partielle, réciproque et identique au pouvoir de perception.

5—L'harmonisation fiscale fédérative-Conditions:

Les Etats fédératifs qui ont la chance de pouvoir réécrire leur constitution doivent au chapitre fiscalité y inscrire en filigrane d'Or: HARMONISATION FISCALE.

Ce filigrane se déchiffrera au travers des dispositions impératives suivantes :

- i°) PROHIBITION GENERALE DE LA MULTI-IMPOSITION, tant horizontale que verticale, qui protégera le contribuable de la surimposition et les puissances fédérées . . . de la tentation;
- ii°) PROHIBITION ABSOLUE DES ALIENATIONS DES CHAMPS FISCAUX RESPECTIFS, quelque soit leurs natures, caractères ou formes afin d'éviter les ruptures, même de fait, de l'équilibre constitutionnel (Note 18).
- iii°) AUTORISATION ILLIMITEE aux puissances fédérées de passer des CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES relativement aux impôts de leur compétence (Note 19). Cette autorisation respectera la souveraineté résiduelle de chaque puissance et aidera à leur expansion économique ainsi qu'à la coopération internationale.
- iv°) DETERMINATION PRECISE D'UN SYSTEME DE DEPARTITION du pouvoir de taxation et/ou de perception qui dégagera les données indiscutables (pragmatiques ou scientifiques) sur lesquelles s'articuleront les trois premières dispositions impératives.

Celles-ci n'offrent pas de difficultés particulières de mise sur pied et de mise en oeuvre.

La quatrième, au contraire, est la source de nombreux maux. En l'état actuel de la science fiscale, il s'agit d'un idéal que les pays fédéraux maintiennent très difficilement dans la pratique constitutionnelle. (Note 20)

Note 18) Un souple système d'aides et de subventions doit permettre d'"éponger" des inégalités passagères. Si elles persistent, le pacte fédéral, n'ayant pu prévoir, manque à son but.

Note 19) Cette autorisation est reconnue aux cantons suisses (art. 9 de la constitution de 1874).

Note 20) Notre prochain article étudiera la situation canadienne passée et présente et le suivant si un remède, modifiable, est réalisable (en collaboration avec P. BEAUDOIN, LL.L. (Laval) et J. P. ROY, LL.L (Laval)).