

Recherche en droit fiscal. Comment les attitudes et les méthodes des chercheurs en sciences humaines peuvent-elles contribuer à l'atteinte de résultats concrets ?

Émilie Tremblay

Professeure, Université de Hearst

Doctorante au programme de sciences humaines et interdisciplinarité, Université
Laurentienne

Lorsque nous nous sommes inscrite dans le programme de doctorat en sciences humaines et interdisciplinarité, nous avons pratiqué en planification fiscale pendant quelques années au sein de cabinets comptables. Dans le cadre de ce rôle, nous étions appelée à conseiller nos clients sur la manière d'organiser leurs affaires afin de respecter les lois fiscales. Ce travail requiert l'interprétation des lois fiscales et leur application dans leurs situations particulières. Dans ce contexte, notre perception de la recherche en matière de droit fiscal reflétait les propos de Joseph E. Stiglitz, lauréat du prix Nobel d'économie en 2001 : « [o]nce I undertook the analysis of a problem, I often looked at it from a variety of perspectives. I approached the problem as a series of thought experiments – unlike many other sciences, we typically cannot do actual experiments¹ ».

Nous considérons la fiscalité comme étant bien différente des autres sciences humaines et sociales, telles que la psychologie, au sein desquelles des expérimentations peuvent être menées sur des objets d'étude, en l'occurrence des comportements humains, afin de confirmer ou d'infirmer certaines hypothèses. Nous avons l'impression que l'étendue de la recherche en droit fiscal se limitait principalement à l'interprétation de la législation, des décisions des tribunaux, de la doctrine et des divers documents gouvernementaux. Mais, est-ce vraiment le cas ?

Le présent texte est un résumé des propos que nous avons tenus lors du *Symposium consacré à la recherche en sciences humaines* qui s'est tenu le 5 mars 2021. Il se veut un partage de nos premières constatations et de nos pistes de réflexion suivant notre découverte des possibilités accrues offertes par l'interdisciplinarité. Il ne se veut pas une étude exhaustive de la méthodologie du droit fiscal ou des sciences humaines et sociales, ni de son épistémologie.

I. Qu'est-ce que le droit fiscal ?

Le droit est une discipline des sciences humaines et sociales. Il est une science de la conviction et de l'interprétation. Le droit est en constante évolution et peut être compris de manière herméneutique à partir d'un langage vivant et historique². Le droit se distingue d'autres sciences en ce sens qu'il n'est pas facile de trouver une universalité dans les lois qui serait vraie de tout temps et pour toutes

¹ The Nobel Prize. (2021, 27 février). *Joseph E. Stiglitz Biographical* [Site web]. Repéré à <https://www.nobelprize.org/prizes/economic-sciences/2001/stiglitz/biographical/>

² Arthur Kaufmann, « Par-delà le droit naturel et le positivisme juridique vers l'herméneutique juridique », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, vol. 82, n°1, 2019, p. 67.

cultures³. Certains pourraient même avancer l'idée que le droit n'est pas scientifique⁴ ou arguer qu'il n'existe pas⁵. Il est encore plus facile pour certains de se laisser séduire par ces argumentaires en matière de droit fiscal en raison des différences importantes des régimes fiscaux applicables entre les juridictions, ce qui accroît la complexité de son épistémologie. Par exemple, une corrélation établie entre deux variables dans la juridiction A pourrait s'avérer fautive ou d'aucune utilité dans la juridiction B en raison de son contexte particulier. Il est important de noter qu'une discussion de fond sur la scientificité du droit fiscal dépasse largement l'objectif du présent texte.

Le rapport particulier des juristes à leur discipline se traduit bien par la maxime latine « *auctoritas non veritas facit jus* ». C'est l'autorité et non la vérité qui fait le droit. Même si le texte donne des résultats absurdes, si la loi est claire, il faut l'appliquer ; c'est au législateur de modifier la loi. Bien que cette maxime ait sa place en droit, l'application d'un tel principe serait impensable au sein de la majorité des autres sciences. Par ailleurs, cela traduit la nature dynamique et évolutive du droit.

Pour nos fins, nous référons à la notion de droit fiscal comme étant l'ensemble des règles qui régissent les impôts quant à leur assiette, leur liquidation et leur recouvrement⁶. Il s'agit d'un domaine d'étude spécifique des sciences juridiques. Il comporte des sources d'information variées, incluant les lois et règlements, les décisions des tribunaux, la doctrine⁷ ainsi que certains documents gouvernementaux, tels que les folios de l'impôt sur le revenu ou les interprétations techniques.

Le droit fiscal est une discipline, selon nous, interdisciplinaire, de manière inhérente. Cela s'explique d'abord parce que les lois fiscales actuelles sont le résultat de l'intervention de plusieurs sciences, dont l'économie, la politique, la comptabilité et l'histoire. Cela s'explique ensuite parce que le fiscaliste, terme généralement utilisé pour référer à un spécialiste du droit fiscal, peut être issu de divers programmes de formation universitaire, notamment du droit, de l'administration, de la comptabilité et de l'économie, et incarne plusieurs rôles ; conseiller fiscal en entreprise ou en pratique privée, vérificateur, professeur, etc. Cette diversité dans la formation et le rôle du fiscaliste ne peut qu'influencer les objectifs de ses écrits ainsi que l'usage de ses méthodes.

II. Quelles sont les particularités de la recherche en droit fiscal ?

La recherche en droit fiscal entendue au sens large peut inclure le travail tant d'élaboration que d'interprétation des lois fiscales. Elle vise à répondre aux besoins de la dualité de l'univers juridique : celui de la pratique et celle de l'analyse des phénomènes juridiques. D'entrée de jeu, il est important de noter que la majorité des publications dans les revues spécialisées en droit fiscal au Canada est faite par des praticiens en cabinet (comptable, juridique) et non par des fonctionnaires ou des

³ Georges Azzaria « Les méthodologies du droit », dans Stéphane Bernatchez et Louise Lalonde, (dir.), *Approches et fondements du droit*, vol. 1, Montréal, Éditions Yvon Blais, 2019, p.189.

⁴ *Ibid.*, p.190.

⁵ Bjørn Melkevik, « Un peu de débroussaillage dans le domaine de l'épistémologie juridique ». *Les Cahiers de droit*, vol. 52, n° 3-4, 2011, p. 673.

⁶ Hubert Reid, *Dictionnaire de droit québécois et canadien*, Édition abrégée, Montréal, Wilson & Lafleur, 2016.

⁷ Le terme doctrine réfère aux textes et publications dans lesquels les auteurs expliquent et interprètent le droit.

universitaires⁸. Selon notre expérience, l'objectif des auteurs de doctrine est souvent d'effectuer une analyse des sources juridiques afin d'aider les contribuables ou les fiscalistes dans l'application des règles fiscales à un problème concret. L'interprétation des lois fiscales fait partie du quotidien des fiscalistes, mais aussi de celui des contribuables, des fonctionnaires et des professionnels œuvrant au sein de diverses organisations ; elle est donc loin d'être réservée qu'aux chercheurs.

Dans le développement des connaissances fiscales, il faut aussi reconnaître le rôle des regroupements de professionnels, souvent organisés sous la forme d'organismes à but non lucratif, visant à l'amélioration des connaissances et des compétences de leurs membres, mais qui interviendront auprès des autorités fiscales. À titre d'exemple, nous pensons à l'Association de planification fiscale et financière (APFF), à la Fondation canadienne de fiscalité (FCF) ou à la Society of Trust and Estate Practicioners (STEP). Ces groupes de professionnels revêtent un double rôle : d'une part, ils sont reconnus à titre de vecteur pour la diffusion de la connaissance fiscale et aussi pour leur rôle de lobby afin de faire valoir leurs suggestions d'amendement aux dispositions fiscales.

Cela pose alors une question face à l'importance de la terminologie utilisée dans la doctrine : est-ce qu'il s'agit d'un élément ayant été démontré ou d'une opinion quant à l'interprétation d'une disposition par l'auteur ? Il semble que la réponse à cette question, pour la majorité des auteurs, soit d'interpréter les mesures fiscales et non de théoriser la fiscalité, ce qui influence leur choix de méthode de recherche. Dans ce contexte, les méthodes de recherches privilégiées sont donc principalement des méthodes herméneutiques. Il existe plusieurs techniques et principes d'interprétation propres à la théorie du droit comme la méthode littérale, la méthode téléologique, la méthode historique ou la méthode contextuelle. Ces méthodes peuvent générer des résultats différents⁹ ; une présentation exhaustive de ces approches dépasse largement le cadre de ce texte. Il importe ici de signaler que, en matière de droit fiscal, la Cour suprême du Canada commande aux tribunaux d'effectuer une analyse textuelle, contextuelle et téléologique unifiée des dispositions qui génèrent l'avantage fiscal, afin de déterminer pourquoi elles ont été édictées et pourquoi l'avantage a été conféré¹⁰. Il y a donc, en matière de droit fiscal, une méthode d'interprétation imposée ou privilégiée dans certains contextes.

Dans un autre ordre d'idées, une des façons de catégoriser l'objectif des textes rédigés par les juristes est de les disposer sur une échelle comportant deux pôles : convaincre ou démontrer¹¹. Encore une fois, l'objectif n'est donc pas de théoriser. Peut-on considérer scientifique un texte visant à convaincre ? Est-ce que la neutralité des auteurs en droit est une condition *sine qua non* de la scientificité de leurs écrits ? En voulant convaincre, un auteur utilise à son avantage un argumentaire qui peut inclure l'utilisation partielle de données statistiques à l'appui de sa position.

⁸ Rebecca Martel, Lyne Latulippe et Suzie St-Cerny, « Portrait de la recherche en fiscalité publiée dans des articles de revues spécialisées au Québec et au Canada de 1991 à 2020 », *Regard CFFP* n° R2021/16, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 2021, p. 8.

⁹ Georges Azzaria, *op cit.*, p. 195.

¹⁰ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601, 2005 CSC 54

¹¹ *Ibid.*, p. 202.

En définitive, nos recherches sur la méthodologie en droit fiscal nous ont amenée à nous poser plusieurs questions. La doctrine qui vise à exposer et à critiquer l'interprétation de la loi est-elle de nature scientifique ou relève-t-elle plutôt de l'opinion ou de l'aboutissement du jugement professionnel de l'auteur ? Quel est le rôle des biais des auteurs dans la rédaction de ces documents ; à quel point sont-ils influencés par le souhait de relever des défis qui se présentent à leur clientèle ? Qui plus est, la neutralité de l'auteur est-elle nécessaire dans les textes juridiques ?

Feyerabend parle d'un anarchisme méthodologique¹² en droit. Il est permis de ne pas être à ce point catégorique, d'être plus nuancé. Il est, certes, difficile d'explicitier de manière précise la méthodologie des fiscalistes dans leurs efforts d'interprétation ; une part significative de ce travail intellectuel relève d'un processus personnel et de l'expérience de l'auteur. La cohérence et l'explicitation sont reconnues comme des critères de scientificité¹³. Le recours à l'herméneutique se justifie par l'objectif du texte ; les auteurs ne visent généralement pas à théoriser la fiscalité, mais cherchent plutôt à la critiquer, à l'interpréter ou à l'expliquer à leurs pairs ou à des publics ciblés.

III. Comment les attitudes et les méthodes des chercheurs en sciences humaines peuvent-elles contribuer à l'atteinte de résultats concrets ?

Les fiscalistes veulent généralement convaincre, démontrer ou critiquer. Les chercheurs en sciences humaines adoptent plutôt une attitude objective, malgré la remise en question des connaissances actuelles. Ils se doivent d'éviter de laisser leurs biais personnels influencer les résultats de leur recherche. Leur but n'étant pas d'influencer l'objet d'étude, mais de l'observer en respectant une démarche scientifique. Loin d'être exclusive, cette volonté de démonstration au sein des recherches est beaucoup plus étendue en sciences humaines et sociales qu'en matière de droit fiscal.

Les sciences humaines et sociales utilisent des méthodes de recherche quantitatives ou qualitatives. Les méthodes disponibles aux chercheurs en sciences humaines sont très variées : expérimentation, modèles mathématiques, analyses statistiques, entrevue, analyse textuelle, herméneutique¹⁴ pour ne nommer que celles-ci. La recherche au sein des autres disciplines des sciences humaines et sociales est généralement plus structurée et vise à démontrer quelque chose, à confirmer ou à infirmer une hypothèse liée à une question de recherche. Normalement, les questions de recherche sont opérationnalisées et les variables y sont clairement identifiées.

Contrairement à la majorité des auteurs des textes en droit fiscal, les chercheurs en sciences humaines et sociales ont élaboré au préalable un protocole de recherche où leurs intentions sont énoncées clairement : vérifier ou infirmer quelque chose. Le cadre théorique de la recherche y est aussi explicité. Une grande importance est donnée à la reconnaissance, par le chercheur, de ses biais.

Le respect de la démarche scientifique incluant le choix de la méthode d'obtention des données, est la pierre angulaire de leur acceptation d'un point de vue scientifique et de leur autorité quant à la

¹² *Ibid.*, p. 218.

¹³ *Ibid.*, p. 217.

¹⁴ Allen Repko et Rick Szostak, *Interdisciplinary Research: Process and Theory*, 4e éd., Thousand Oaks, Sage, 2021, p. 163

validation, ou non, de l'hypothèse avancée. Ces résultats sont par la suite décrits au bénéfice des lecteurs de la recherche pour ensuite être interprétés. Tout comme en droit fiscal, une importance capitale est accordée à la dimension logique et rationnelle d'un raisonnement, mais l'obtention des données se fait, en sciences humaines, de manière plus structurée et intentionnelle.

En outre, nous croyons que chaque mode d'expression a sa place dans la sphère scientifique selon l'objectif visé : démontrer, interpréter, expliquer, convaincre, etc. Cette quête d'élaboration de nouvelles connaissances, de nouvelles corrélations ou de théories justifie le recours à des méthodes quantitatives et qualitatives, ce qui nécessite souvent de dépasser le cadre de l'herméneutique.

IV. Conclusion

En définitive, l'optique de cette présentation est de présenter nos réflexions préliminaires quant aux particularités de la recherche en droit fiscal et aux apports possibles des attitudes et méthodes des chercheurs en sciences humaines au développement de propositions de pistes de réflexion innovantes pour une future réforme du régime fiscal. Notre objectif n'était pas de remettre en question le bienfondé et la rigueur du travail d'analyse et d'interprétation des fiscalistes. Au contraire, nous désirons plutôt souligner l'importance du dialogue entre le droit fiscal et les autres sciences humaines et sociales. Dialogue qui débute, selon nous, par une diversification des méthodes de recherche utilisées par les auteurs et en accord avec ce que l'interdisciplinarité permet.

Pour poursuivre l'atteinte de nos objectifs, nous continuerons notre réflexion sur la scientificité de la fiscalité en approfondissant notre compréhension de l'épistémologie du droit et de sa méthodologie. Nous effectuerons également une analyse textométrique de la *Loi de l'impôt sur le revenu* afin de découvrir ce qu'une interrogation du texte lui-même peut nous révéler. À suivre...

Références

- Azzaria, Georges, « Les méthodologies du droit », dans Stéphane Bernatchez et Louise Lalonde, (dir.), *Approches et fondements du droit*, vol. 1, Montréal, Éditions Yvon Blais, 2019, 185-219.
- Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601, 2005 CSC 54.
- Kaufmann, Arthur « Par-delà le droit naturel et le positivisme juridique vers l'herméneutique juridique », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, vol. 82, n° 1, 2019, p. 61-71
- Melkevik, Bjarne « Un peu de débroussaillage dans le domaine de l'épistémologie juridique ». *Les Cahiers de droit*, vol. 52, no. 3-4, 2011, p. 671-686.
- Martel, Rebecca, Lyne Latulippe et Suzie St-Cerny, « Portrait de la recherche en fiscalité publiée dans des articles de revues spécialisées au Québec et au Canada de 1991 à 2020 », *Regard CFFP* n° R2021/16, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 2021, 18 p.
- Pierron, Jean-Philippe, « Une herméneutique en contexte : le droit », *Methodos. Savoirs et textes*, n° 13, avril 2013, en ligne, <https://doi.org/10.4000/methodos.3040>, consulté le 23 avril 2022.
- Reid, Hubert, *Dictionnaire de droit québécois et canadien*, Édition abrégée, Montréal, Wilson & Lafleur, 2016.
- Repko, Allen et Rick Szostak, *Interdisciplinary Research: Process and Theory*, 4e éd., Thousand Oaks, Sage, 2021.
- « The Sveriges Riksbank Prize in Economic Sciences in Memory of Alfred Nobel 2001 », *NobelPrize.org*, en ligne, <<https://www.nobelprize.org/prizes/economic-sciences/2001/stiglitz/biographical/>>, consulté le 23 avril 2022.